

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo no. 10980.000.033/92-72  
Acórdão no. 108-01.971

Sessão de: 26 de abril de 1995

Recurso : 107.181 - IRPJ - EXS: DE 1987 E 1988

Recorrente: CONSTRUTORA CARLOS MENEZES LTDA.

Recorrida : DRF EM CURITIBA/PR

YSS.

#### IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS

A diferença entre os custos efetivos e aqueles estimados para construção de imóveis, pelo Sinduscon, servem como indícios de custos não registrados, que precisam ser comprovados, não se prestando, por si só, para base tributável de receitas pretensamente omitidas.

#### POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Caracteriza-se pelo diferimento indevido, de receitas recebidas de vendas de imóveis, para o exercício seguinte ao do recebimento.

#### TRD-INCIDENCIA COMO JUROS DE MORA:

Face ao princípio da irretroatividade das normas, admitida a aplicação da TRD como juros de mora, somente a partir do mês de agosto/91, quando da vigência da Lei 8.218/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA CARLOS MENEZES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência do Direito de lançar relativamente ao exercício de 1987, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros José Antonio Minatel (relator) e Mário Junqueira Franco Júnior, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os valores correspondentes à Omissão de Receita nos exercícios de 1987 e 1988, bem como a parcela da TRD excedente a 1% ao mês, relativa ao período de fevereiro a julho de 1991. Designado o Cons. Luiz Alberto Cava Maceira para redigir voto vencedor.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
Processo no. 10980.000.033/92-72  
Acórdão no. 108-01.971

Sala das Sessões, DF, em 26 de abril de 1995

  
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA

- VICE-PRESIDENTE NO EXERCÍCIO  
DA PRESIDÊNCIA E RELATOR  
DESIGNADO

  
VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO  
SESSÃO DE 20 OUT 1995

- PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, RICARDO JANCOSKI. Ausente justificadamente o Conselheiro PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA,

Recurso nº 107.181

Acórdão nº 108-01.971

Processo nº 10980.000033/92-72

Recorrente : CONSTRUTORA CARLOS MENEZES LTDA

Recorrida : DRF EM CURITIBA (PR)

## RELATÓRIO

Contra a recorrente foi iniciada ação fiscal em 16.10.91, que culminou com a lavratura do auto de infração de fls. 137/146, recebido pela autuada em 02.01.92, com exigência de crédito tributário nos períodos-base de 1986 e 1987, exercícios de 1987 e 1988, em função das seguintes irregularidades apontadas pelo autuante:

1 - OMISSÃO DE RECEITAS, relativas a diferença de custos não contabilizados, na construção do Edifício Arthur Bernardes e Edifício Olinda, apurada pelo confronto entre os valores registrados e aqueles constantes da tabela de custos publicados, mensalmente, pelo Sindicato da Indústria de Construção Civil do Estado:

Período-base de 1.986 .....	Cz\$ 4.438.136,74
Período-base de 1.987.....	Cz\$ 4.912.633,88

2 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO, pelo diferimento indevido, para o ano de 1987, de parcelas de receitas de vendas de imóveis recebidas no ano de 1.986:

Período-base de 1.986 (base de cálculo).....	Cz\$ 6.608.795,47
(IR postergado - Cz\$ 1.784.488,95)	

Impugnando o lançamento, alegou a autuada, em preliminar, a invalidade do auto de infração na acusação de receitas omitidas, por entender que a sub-avaliação de custos, de forma análoga à sub-avaliação de estoques, possibilita tão-somente o cálculo de eventual imposto postergado, além de atacar a inadequação do procedimento eleito pelo fisco, de arbitramento de ingressos com base em tabela de custos do Sinduscon.

No mérito, entre outras considerações, argüiu:

- erro no cálculo do arbitramento dos custos do edifício Arthur Bernardes, que levou em consideração a área do terreno de 4.572,37 m<sup>2</sup>, e não a área construída que é de 4.191,01 m<sup>2</sup>;
- que os índices divulgados pelo Sinduscon são para obra pronta, causando distorções quando tomados integralmente em cada ano-calendário, durante a fase de construção dos prédios;
- que o autuante tomou a coluna de custos considerando o padrão "normal", quando deveria ser utilizada a coluna do padrão "baixo", pela característica do empreendimento;
- que não foi considerado o reflexo no exercício seguinte, da inclusão no Patrimônio Líquido da receita imputada no exercício anterior;

- e) que a acusação é de custos não contabilizados, sem qualquer prova da ocorrência desses custos;
- f) que, no cálculo do imposto postergado, não considerou a fiscalização os custos que ela mesmo alega existirem;
- g) a divergência de valores, na apuração das parcelas das prestações recebidas no ano de 1986, ocasionando tributação a maior, conforme demonstra às fls. 167/171;
- h) a existência de imposto de renda a restituir, apurado na declaração de rendimentos do período-base de 1986, exercício de 1987, não compensado pelo autuante.

Instado a se pronunciar, escreveu o autuante:

- a) que não se trata de arbitramento de lucros, e sim de método de apuração de receitas omitidas, uma vez que estava comprovada a existência de depósitos bancários sem identificação da origem dos recursos, evidenciando a prática de omissões;
- b) que não há o pretendido reflexo no patrimônio líquido, para fins de correção monetária, uma vez que as parcelas omitidas são consideradas distribuídas aos sócios;
- c) que a prática de omissões de custos está reforçada pelo resultado de diligência efetuada na escrituração da própria autuada (fls.306), onde não encontrou registro de notas fiscais de fornecimento de tijolos;
- d) que a autuada não contesta a postergação do imposto, e que o cálculo foi efetivado com base nas informações fornecidas pela própria empresa.

Às fls. 310/328 encontra-se complemento da impugnação, cujo arrazoado se prende a questionar a cobrança do encargo da TRD no ano de 1.991, pela alegada ilegalidade e inconstitucionalidade já reconhecida pelo Judiciário.

Decidindo o feito, a autoridade de primeira instância acatou a alegação de divergência na área do imóvel, tomada para cálculo dos custos e sobre parcelas de prestações não recebidas em 1.986, reduzindo a matéria tributável, a título de omissão de receitas, para Cz\$ 3.737.196,18 e Cz\$ 4.327.733,90, respectivamente, nos períodos-base de 1.986 e 1987, e alterando a base de cálculo da postergação do imposto para Cz\$ 6.462.921,79 (fls.345), mantendo o remanescente da exigência, em decisão assim ementada:

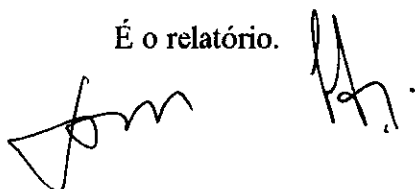
**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. Exercícios financeiros: 87/88. Períodos-base: anos civis de 1986 e 1987, respectivamente. OMISSÃO DE RECEITAS: Os registros contábeis da contribuinte devem abranger todas as suas operações. Custos que se demonstram necessários à realização de empreendimentos da empresa, que, entretanto, não se apresentam registrados em sua contabilidade formal, correspondem à utilização de receitas omitidas pela pessoa jurídica. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO: As parcelas relativas a vendas a prazo, recebidas por incorporadoras de imóveis, antes da conclusão da obra, devem ser levadas, juntamente com os custos proporcionais correspondentes, às contas de resultado nos exercícios financeiros em que são percebidas pela empresa. Lançamento parcialmente procedente.”**

Cientificada da decisão, em 27.09.93, interpôs a autuada recurso voluntário pelo arrazoado de fls. 352/376, de onde se destacam as seguintes objeções:

- a) reitera a recorrente as preliminares suscitadas, de inadequação do procedimento eleito e invalidade do auto de infração;
- b) contesta as alegações contidas na informação do fiscal autuante, de que há notas fiscais sem registro contábil, pela extemporaneidade e improcedência da acusação, juntando cópias de folhas do livro Diário e Razão, para demonstrar o que alega;
- c) repete, em reiteração, que os índices do Sinduscon não se prestam para a questionada apuração, assim como deve ser reconhecido o efeito da inclusão no Patrimônio Líquido das receitas consideradas omitidas;
- d) que a TRD não pode ser exigida no cálculo do crédito tributário, a título de juros;
- e) apela, nas considerações finais, para o exame da DECADÊNCIA, como matéria preliminar, por se tratar de imposto lançado por homologação, sujeito a regra do art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

Às fls. 430/432 consta petição dirigida a este colegiado, com pedido de aditamento do recurso, para contestar erro no cálculo do demonstrativo do crédito tributário que acompanha a decisão de primeira instância, assim como modificação no termo inicial da correção monetária e dos juros de mora, sem oportunidade de defesa da recorrente.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 108-01.971

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator Dr. José Antonio Minatel, por divergir quanto à preliminar de decadência levantada de ofício, pelas razões a seguir aduzidas.

A regra geral do lançamento repousa no art. 142 do CTN que se estende às três modalidades classificadas segundo o grau de colaboração do sujeito passivo com vistas a preparar o lançamento.

A modalidade procedimental fixada no art. 147 do CTN, chamada de lançamento por declaração, para fins de aplicação da objetividade jurídica do art. 142 do mesmo CTN, é caracterizada na cooperação que o sujeito passivo dá à autoridade para praticar a sua obrigação vinculada, obrigatória e privativa de lançar o tributo. Verifica-se no exame do art. 147 do CTN que a participação do contribuinte em tais casos sempre existirá, pois se não ocorrer essa ação ou ato nunca será concretizada a hipótese de incidência na espécie e, por óbvio, o Fisco só poderá usar de seu direito privativo de lançar depois da participação do sujeito passivo, sob pena de não ter o que lançar.

**HUGO BRITO MACHADO** ensina:

"Ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo oferece à autoridade administrativa informações relativas a esse fato gerador, dando-lhe condições para constituir o crédito tributário. É a modalidade de lançamento mais complexa, por envolver conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, e que, por isso, devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a administração pública.



ACÓRDÃO Nº 108-01.971

O IR é um exemplo de tributo lançado por declaração. O sujeito passivo declara a renda e os proventos de qualquer natureza, auferidos durante o denominado ano-base, bem como todos os outros elementos de fato relevantes para a determinação do valor do tributo. A autoridade administrativa os recebe e em face destes emite a notificação de lançamento.

Se o sujeito passivo não presta a declaração a que está obrigado pela legislação do tributo, a autoridade administrativa tem o dever de efetuar o lançamento de ofício, valendo-se dos meios de investigação a seu alcance em face dessa mesma legislação. "En ciclopédia Saraiva de Direito, verbete Lançamento Tributário II, p. 24; grifou-se).

O lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, consoante critério adotado pela legislação vigente, é efetuado imediatamente, logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei, mediante conferência sumária dos respectivos cálculos que decorrem de uma seqüência organizada de atos, ínsita no lançamento, o que lhe dá a característica inconfundível de procedimento, cujo ato final que completa o lançamento é a notificação ao contribuinte do crédito tributário apurado.

Parece por demais óbvio lembrar que a referência a lançamento suplementar pressupõe a existência de um lançamento anterior ou primitivo praticado pela Autoridade Administrativa, que outro não é senão aquele ocorrido precisamente no ato de apresentação da declaração de rendimentos.

Prova insofismável de que há lançamento tributário logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei está na contagem do prazo a faculdade de revisão do lançamento em qualquer de suas modalidades.

ACÓRDÃO Nº 108-01.971

O limite temporal do direito de efetuar o lançamento suplementar (entenda-se, segundo lançamento ou novo lançamento, esta expressão mais correta) é disciplinado no parágrafo 2º, do art. 711, do RIR/80, que estabelece:

"Art. 711, parágrafo 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (..) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei nº 2.862/56, art. 29)."

Relativamente à escorreita interpretação e aplicação do dispositivo acima transcrito, a jurisprudência administrativa definiu que o termo inicial da decadência (haja vista tratar-se sempre de um novo lançamento) é o do lançamento primitivo, que ocorre quando do ato da entrega da declaração. Veja-se excertos de ementas das decisões do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito da matéria em questão:

"**DECADÊNCIA.** Em se tratando de lançamento primitivo, conseqüente de revisão sumária à vista de declaração de rendimentos, a notificação ao contribuinte é o primeiro ato de ciência da constituição do crédito tributário ao sujeito passivo e a sua data o termo inicial do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento. (Ac. 102-19.305, 2ª Câmara, 19.08.82. in Imposto de Renda; Jurisprudência, 10:268-70, Ed. Resenha Tributária, 1983)."

"**IRPJ. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.** A mudança no fundamento legal da exigência caracteriza novo lançamento tributário e, como tal, está sujeito à observância do prazo decadencial. A notificação ao sujeito passivo deve ocorrer, impreterivelmente, antes de decorridos (...) anos contados da data do lançamento primitivo (art. 711, parág. 2º, do RIR/80)." (Ac. 103-06.416, 3ª Câmara, 15.08.84. in Imposto de Renda; Jurisprudência, 21:585-91, Ed. Resenha Tributária, 1985)."

A.

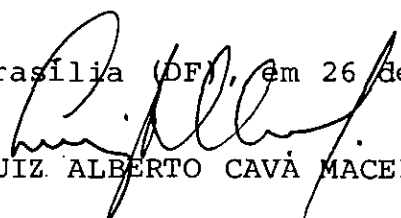
ACÓRDÃO Nº 108-01.971

Por seu turno, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais igualmente tem decidido na mesma direção segundo o enunciado do Acórdão nº CSRF-01/0.40, de 14.01.80, proferido por unanimidade de de votos, publicado na coleção de Acórdãos CSRF - Imposto de Renda; Jurisprudência, nº 3, Ed. Resenha Tributária, às páginas 772 a 782.

Por entender da mesma forma, no caso em tela, não resulta caracterizada a ocorrência de decadência do direito da Fazenda Nacional em proceder ao lançamento, tendo em vista que efetuou o novo lançamento no prazo de 5 (cinco) anos contados do lançamento primitivo, sendo assim, manifesto-me por rejeitar a preliminar de decadência argüida pelo ilustre Conselheiro Relator.

É como voto.

Brasília (DF), em 26 de abril de 1995

  
LUIZ ALBERTO CAVÁ MACEIRA - RELATOR-DESIGNADO

Recurso nº 107.181  
Processo nº 10980.000033/92-72

Acórdão nº 108-01.971

V O T O V E N C I D O

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

Recurso tempestivo, e que preenche os pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Entendo que as preliminares suscitadas, de inadequação do método fiscal e de invalidade do auto de infração, por se vincularem ao exame do mérito da exigência, devem ser averiguadas naquela oportunidade.

Todavia, o mesmo não se passa com a preliminar de decadência, cujo exame deve anteceder ao conhecimento de mérito, pela absoluta incompatibilidade entre ambos.

Reconheço que não é pacífico, até hoje, o entendimento acerca do instituto da decadência, no âmbito do Direito Tributário, titubeando, a doutrina e a jurisprudência, no agasalhamento de diferentes teses, para declarar o exato tempo reservado ao sujeito ativo, para que possa exercer a atividade administrativa de constituição do crédito tributário.

O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas no artigo 150 do mesmo código, especialmente o estatuído no seu parágrafo 4º.

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.



Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento", estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração". Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos, para um momento posterior ao cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última regra se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, verbis:

*“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”*

Não tenho dúvidas de que se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, elas não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária; esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de “auto-lançamento.”

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas, acabam de perder um grande ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada “notificação de lançamento”, junto ao seu recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF 107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: “A presente declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade”. E o formulário reservado para aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a “notificação”, hoje é intitulado, simplesmente, de “Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos”.



Registro que, a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Tranqüiliza-me ler no festejado mestre, PAULO DE BARROS CARVALHO, conclusão na mesma direção, que peço vênia para transcrevê-la:

*“De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281).*

À essa relação não titubearia em acrescer, pelos fundamentos já expostos, o IPVA, o Imposto de Importação, o ISS, a Contribuição Social sobre o Lucro, a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

Não é o fato da existência de uma obrigação acessória, de prestar declaração, que dá natureza ao lançamento. No ICMS e no IPI essa declaração também existe, e há consenso que esses dois impostos se engajam na sistemática da homologação.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado, por inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

No caso concreto, vejo que não zelou a União para exercitar, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.986. Sabendo que o marco temporal do fato gerador, do imposto de renda das empresas, se consumara, naquele ano, no dia 31.12.86, dispunha ela dos 5 anos subseqüentes, ou seja, até 31.12.91 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada.

Vejo dos autos que a fiscalização foi iniciada a tempo, em 16.10.91. Todavia, embora lavrado o auto com a data de 31.12.91 (último dia), o lançamento só foi consumado com a notificação à autuada no dia 02.01.92, quando já decaíra do direito dessa atividade.

Das razões expostas, voto no sentido de conhecer da preliminar, para declarar ocorrida a decadência relativamente ao período-base de 1.986, o que inibe o exame de mérito da matéria autuada naquele período.



Não acatada a preliminar, impende examinar a matéria de mérito que levou à constituição do crédito tributário, nos períodos-base de 1.986 e 1.987.

Se, na análise preliminar, sob o ponto de vista temporal, o procedimento fiscal foi adjetivado pela inércia e morosidade, a ponto de merecer a pecha da decadência, vejo exatamente o contrário do exame do mérito, onde o procedimento foi afoito e precipitado.

Intimada a empresa, em 07.11.91, para esclarecer a origem dos recursos que possibilitaram a realização de alguns depósitos bancários, identificados no termo de fls. 12/14, prestou ela os esclarecimentos, em 17.11.91, nominando a origem dos valores do maior depósito listado, no montante de Cz\$ 4.175.000,00, esclarecendo que tinha dificuldades de recomposição dos demais, pelo que solicitara aos bancos, ainda sem resposta.

É provável que tivesse o Fisco, ali, um indício da prática de omissão de receitas, que requeria, no entanto, o aprofundamento das investigações, com a necessária oitiva das pessoas discriminadas naquela resposta, para se checar a que título entregaram aqueles recursos à fiscalizada, e o montante efetivo daqueles pagamentos.

Não há, nos autos, qualquer indicativo de que outra providência fora adotada pelo atuante. Ante a mencionada resposta, abandonou ele os elementos suspeitos de que dispunha, mas concretos, para enveredar pelo tormentoso caminho de estimar o custo da construção de dois edifícios construídos pela atuada, utilizando-se, para tanto, das questionadas tabelas de estimativas de custo do Sinduscon.

Não se quer dizer que esse procedimento fosse impertinente, ou inválido. Pelo contrário, comparar os custos efetivos com aqueles vigentes no mercado, à época da construção dos prédios, serviria para identificar mais um indício sujeito à verificação do agente fiscal, qual seja, de que a empresa poderia estar incorrendo em custos não contabilizados, satisfeitos com recursos mantidos à margem da escrituração.

Ante essa segunda evidência, competia ao agente do fisco buscar a prova de alguns desses custos não registrados, pois dispondo ele de planilhas do Sinduscon que mostram as quantidades dos diferentes materiais utilizados naqueles tipos de construção, deveria perquirir da atuada que identificasse seus fornecedores, e junto a eles buscasse identificar as quantidades fornecidas, como o fez, aliás intempestivamente, na fase da informação fiscal, com o item tijolos.

O que repugna é tomar um dado indiciário genérico como prova consumada da prática de omissão de receitas. O fato, por si só, dos custos efetivamente contabilizados, serem inferiores aos calculados com auxílio da tabela do Sinduscon, não prova nada. Mostra, isto sim, ao agente fiscal, que é um caminho que merece investigação, onde poderá ele encontrar comprovações que confirmem as suas suspeitas de irregularidades fiscais.

Repito, e vejo dos autos que tinha o autuante às mãos elementos mais concretos para o seu trabalho de auditoria. Escreveu ele, na intimação de fls. 12:

*“... VERIFICAMOS a existência de depósitos em contas correntes bancárias de sua titularidade, cuja origem não se comprova através de dados contábeis.... No dia 03/09/91 (houve erro, referia-se ao ano de 1987), foi depositado o cheque nº 177401 do Banco Itaú S.A., no valor de Cz\$ 600.000,00, emitido por Abel R. Cabral, em conta corrente da fiscalizada junto ao City Bank, entretanto, o emitente do cheque não é cliente da fiscalizada, os cheques por ela emitidos na mesma data tiveram outras finalidades, conforme cópias, e os recebimentos são menores do que os depósitos.”*

A transcrição serve para mostrar que dispunha o autuante de fato concreto, ou seja, um cheque identificado, de emitente nominado, e mais, que não aparecia como cliente da fiscalizada. Impunha-se que diligenciasse junto ao próprio, para dele indagar a natureza dos seus negócios com a autuada. Poderia estar, naquele cheque, uma prova efetiva de receita omitida que, desafortunadamente, o autuante a desprezou.

O procedimento fiscal evidencia a prática imotivada do arbitramento, que deve ser instrumento de utilização restrita pela administração tributária. Dispondo ela de meios, deve privilegiar as investigações que conduzam aos fatos reais, abstando-se de tomar como base tributável meros indícios genéricos, como no caso concreto.

O mesmo não acontece com a matéria autuada como “postergação no pagamento do imposto”, onde laborou com acuidade o fiscal autuante, tanto que não há objeção da recorrente relativamente à procedência dessa tributação. A única alegação de existência, ainda, de diferenças nos valores das parcelas de prestações recebidas durante o ano de 1.986, é totalmente infundada, uma vez que nada trouxe a recorrente para dar suporte ao que alega, pelo que deve ser mantida a base tributável já ajustada na decisão de primeira instância.

Todavia, resta examinar a pretensão da recorrente, que se insurge contra a aplicação da TRD no período de 1.991. Vejo que a matéria já foi objeto de exame pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no julgamento do Recurso RD/ nº 101- 0.981, em sessão de 17 de outubro de 1994, por unanimidade de votos, selou administrativamente a controvérsia relativa à questionada aplicação da TRD, pelo Acórdão nº CSFR/01-1.773, assim ementado:

*“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido.”*



Curvo-me ao pronunciamento da mais alta Corte deste Tribunal Administrativo e, para assegurar uniformidade de tratamento na apreciação da mesma matéria, peço vênua para adotar as razões expendidas pelo ilustrado conselheiro relator naquele voto, especialmente no tocante ao primado do princípio da irretroatividade das normas, cuja essência está traduzida na ementa acima transcrita.

Por último, não procede a objeção contida na petição complementar ao recurso, uma vez que estão de acordo com a legislação os cálculos apresentados e os termos iniciais para cálculo dos juros e atualização monetária.

De todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para:

- a) afastar o arbitramento de suposta "omissão de receitas", com base em presunção de custos não contabilizados, apurada pela diferença entre os custos contabilizados e os estimados pelos índices do SINDUSCON, nos períodos-base de 1.986 e 1.987, que correspondem aos exercícios de 1.987 e 1.988;
- b) dar continuidade a cobrança do imposto postergado, no período-base de 1.986, exercício de 1.987, com a base tributável ajustada pela decisão de primeira instância;
- c) excluir do crédito tributário remanescente a incidência da TRD excedente de 1% (um por cento), no período de fevereiro a julho de 1.991.

Brasília, 26 de abril de 1.995

  
JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator

