



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-3  
Processo nº : 10980.005145/96-15  
Recurso nº : 115.225  
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex.: 1991  
Recorrente : SUPERMERCADO O BARRACÃO LTDA  
Recorrida : DRJ em CURITIBA-PR  
Sessão de : 12 de novembro de 1997  
Acórdão nº : 107-04.556

**NORMAS GERAIS - DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA-LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO.** A contagem do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento do IRPJ, espécie sujeita à modalidade de lançamento por declaração, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido ato poderia ter sido celebrado ou da data da entrega da declaração, se aquele se der após esta data.

**IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - É** insubsistente a exigência de tributo por omissão de receitas, quando seu valor foi arbitrado com base em elementos subsidiários inconsistentes, baseado em mera presunção, sem nenhuma sintonia entre o fato gerador e o critério de mensuração utilizado, mormente se o lançamento foi realizado com base em raciocínios matemáticos não apoiados na lei e com a utilização de dados incompatíveis com a real natureza dos fatos.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA - PIS, FINSOCIAL e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRÊNCIA - Não** reconhecida, na exigência principal, a ocorrência do fato econômico gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é de se excluir a tributação reflexa consubstanciada na decisão recorrida.

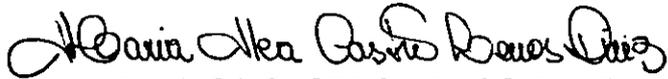
Preliminar rejeitada. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADO O BARRACÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Natanael Martins e Maurílio Leopoldo Schmitt (Relator Originário), e,

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR AD HOC

FORMALIZADO EM: 02 JUN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

Recurso nº : 115.225  
Recorrente : SUPERMERCADO O BARRACÃO LTDA

## RELATÓRIO

SUPERMERCADO O BARRACÃO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 137/150, da decisão prolatada às fls. 123/133, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, que julgou parcialmente procedente os lançamentos consubstanciados nos seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 26; PIS, fls. 30; Finsocial/Faturamento, fls. 34 e Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 39.

O lançamento de ofício do crédito tributário (IRPJ e decorrentes PIS, Finsocial/Faturamento e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) foi fulcrado em omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, com fato gerador assinalado para o mês 12/90, composto por desembolsos financeiros a descoberto para custear despesas de investimento na construção de barracão comercial.

A autoridade julgadora de 1º grau prolatou decisão assim ementada:

*\*Imposto de renda Pessoa Jurídica -  
Período-base 01/01/90 a 31/12/90.*

*Decadência - O direito de proceder a novo lançamento decai após cinco anos, contados da data da notificação do lançamento, excluindo-se dessa contagem o dia de início e incluindo-se o do vencimento.*

*Omissão de Receita - Lucro Presumido - Verificado, com base nos livros de escrituração fiscal e demais papéis que serviram para apurar os valores declarados, que os gastos foram superiores à receita bruta operacional declarada, a diferença será tributada como receita omitida.*

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

*Arbitramento de custo de construção comercial - Mantém-se a utilização dos índices Sinduscon para imóveis comerciais, em categoria com maior número de pavimentos que o da construção em pauta, por serem de menor valor.*

*Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Rendimentos - Exclui-se a multa com base no lançamento de ofício, quando a entrega foi efetuada espontaneamente, antes do procedimento fiscal.*

*TRD - Exclui-se a cobrança de juros com base na variação da TRD do período de 04/02/91 a 29/07/91."*

Em grau de recurso, o contribuinte alega:

Quanto à preliminar de decadência. Em 16.06.96 foi dada ciência do auto à empresa, mas pré-datado para 14.05.96, e relativo ao período-base encerrado em 31.12.90. Sobre o fato, a autoridade julgadora limitou-se a afirmar que a data da ciência, 14/05/96, estava bastante nítida e foi confirmada pela assinatura da pessoa que representava a empresa, quando tendo em vista as peremptórias alegações da defesa, deveria ela ter-se aprofundado no assunto, pelo menos ouvindo o Auditor Fiscal autuante, para esclarecer a questão. Preferiu, entretanto, aquela autoridade, não enfrentar os fatos, não conferir a procedência das afirmações da defesa, limitando-se a desconsiderá-la.

Ressalte-se que a declaração de rendimentos da empresa, relativa ao exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, foi entregue no dia 14/05/91. Dessa forma, ainda que o Fisco tivesse razão quando afirma que o regime do IRPJ é o de declaração, e não o de homologação, pelo que sua decadência se regeria pelo art. 173 e seu parágrafo único, e não pelo art. 150 §4º do CTN, a exigência fiscal foi formalizada quando já estava extinto, em 13/05/97, o crédito tributário

O IRPJ obedece ao regime de lançamento por homologação, a teor do disposto no art. 150, § 4º do CTN, c/c os arts. 1 a 3, 5, 10, 11 e 16 a 20 do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.82. Este Decreto-lei reformulou o critério do lançamento do IRPJ, que passou a ser por homologação e não mais pelo regime da declaração.

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

Dessa forma, a exigência fiscal foi formalizada quando já estava extinto o crédito tributário.

São nesse sentido os Acórdãos nºs. 103-11.801, de 02/02/91, e 108-03.972, de 25/02/97.

Quanto ao mérito, alega que, baseando-se nos índices mensais do SINDUSCON (Custos Unitários Básicos - CUB), o Fisco arbitrou os custos da construção do prédio comercial com dois pavimentos, adotando como parâmetro o custo da construção de prédio residencial com 3 quartos e 4 pavimentos, características estas que diferem por completo do imóvel objeto da autuação.

Os custos do SINDUSCON, levantados a cada mês, refletem quanto se gastaria para construir 1 m<sup>2</sup> naquele mês; por isso que demonstram eles quanto custaria a construção se toda ela fosse edificada naquele mês específico, e não quanto se gastou para ser totalmente realizada no período de tempo que vai do início ao término da obra.

Os custos do SINDUSCON são aplicados a 24 tipos-padrão de construção habitacional (prédios com 1, 4, 8 e 12 pavimentos, com 2 e 3 quartos, nos padrões baixo, normal e alto, ou seja, há um índice para imóvel de um pavimento, com 3 quartos, do padrão normal, outro para o mesmo imóvel para prédio com 2 a 4 pavimentos, etc., inexistindo, entretanto, índice para prédio comercial com depósito, como é o caso deste processo.

Como se constata, são plenamente procedentes as advertências da NB-140 sobre a necessidade de se adequarem os índices do SINDUSCON, que são válidos para prédios de apartamentos, quando forem aplicados a prédios comerciais.

A 4ª Câmara desse Conselho, por unanimidade, tem considerado adequada uma redução da ordem de 30% dos valores dos índices de construção

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

habitacionais do Sinduscon para arbitrar o custo de construções comerciais. É o que se extrai do Ac. 104-13.669-96 (juntado aos autos).

Requer essa adequação, sem prejuízo da retificação dos valores da receita e dos gastos utilizados pela autoridade fiscal nos seus cálculos, conforme se vê a seguir.

O valor tributável apurado pelo Fisco fundamentou-se em construção com supostamente 815 m<sup>2</sup>, quando foi efetivamente de 717,77 m<sup>2</sup>, conforme comprovam os Alvarás de fls. 03 e 04 e os projetos juntados ao Recurso (Doc. 01).

Nessas condições, os custos arbitrados para 1990, conforme quadro demonstrativo na p. 11 do Recurso, seriam de Cr\$ 6.109.253,82 e não de Cr\$ 6.994.626,77.

Os valores registrados no Termo de Verificação Fiscal conflitam com aqueles constantes do Livro caixa (cópia anexa, Doc. 03), conforme demonstrado às fls. 12 do Recurso, eis que, com base na documentação examinada pelo Fisco, o valor dos pagamentos feitos em 1990 é de Cr\$ 14.395.881,14 e não o total de Cr\$ 14.671.620,72 apontado pelo Fisco (fls. 17/19).

Por isso, deve ser excluída da base de cálculo a diferença entre os dois valores supra, de Cr\$ 275.739,58.

Finalmente, discorda a Impugnante quanto à caracterização da suposta infração como sendo de saldo credor de caixa, e do valor apurado de Cr\$ 6.135.541,49, conforme fls. 17/18 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, eis que a forma adotada pela Fisco discrepa totalmente daquela utilizada na apuração de infrações dessa natureza, onde, num determinado período de tempo, apuram-se os saldos credores por acaso existentes, considerando-se o de maior valor no período para fins de tributação. Adite-se, por oportuno e necessário, que esse critério objetiva

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

evitar sejam tributados novamente os valores representativos de saldos credores anteriormente tributados, dado o fluxo contínuo de entradas e saídas de recursos na conta Caixa. Veja-se que essa colocação tem plena procedência pelo fato de a apuração do suposto saldo credor ter sido feita em 31/12/90, com base no levantamento dos gastos da empresa durante o ano de 1990, efetuado pela Fiscalização, para confrontar o seu valor com a receita obtida naquele ano.

Nessas condições, fica demonstrado que são incorretos tanto o critério como os cálculos utilizados para apurar, na empresa, o suposto estouro de caixa, pelo que, também por esse aspecto, não pode prosperar a exigência fiscal.

É o relatório.



Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator *AD HOC*

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Com respeito a preliminar de decadência argüida pela recorrente, cabe citar o artigo 173 do CTN, que prevê:

*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."*

Dessa forma, verifica-se que, tendo em vista que a recorrente efetuou a entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1991, em 14/05/91, o prazo final para a realização do lançamento de ofício deu-se em 14/05/96, exatamente a data da notificação da exigência fiscal. Assim, a ciência de seu dentro do prazo de cinco anos, durante os quais a Fazenda Nacional tinha o direito de proceder à constituição do crédito tributário, não tendo ocorrido a decadência.

Não cabe razão à recorrente, a alegação de que a ciência se deu, na verdade, em 16/05/96, tendo o Auditor Fiscal registrado a data de 14/05/96, pois a

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

data constante nos autos de infração é bem nítida e constitui a verdade material como elemento de prova, uma vez que inexistente qualquer ressalva ou mesmo qualquer outro meio que possa descaracterizar a sua validade.

Quanto ao mérito, o lançamento fundamentou-se na omissão de receitas calculada sobre o arbitramento dos custos de construção de um imóvel, tomando por base os índices do SINDUSCON o que, por decorrência, acarretaria um saldo credor de caixa.

Cabe aqui analisar se é possível arbitrar o custo de uma construção, com base em índices divulgados pelos Sindicados Regionais da Construção Civil e, com base nesse parâmetro, considerar que citado arbitramento seria saídas de caixa para apurar saldo credor.

É evidente que o cotejamento entre as entradas e as saídas de caixa, quando reais, e apuradas com base em documentação consistente, resultado em saldo credor, autoriza o lançamento de ofício por omissão de receitas. Porém, ao arbitrar um custo com base em índices aleatórios para considerar como saídas de recursos do caixa, encontrando-se hipotética diferença e atribuída conclusão de título de saídas sonegadas, mediante premissa de, dita ocorrência, configurar omissão de receita, torna o lançamento inconsistente e sem base concreta.

Trata-se, pois, de lançamento de ofício procedido ao alvitre de uma suposição, sem qualquer participação da pessoa jurídica notificada, ora recorrente, como assevera em suas razões, não examinados os seus registros, sua escrita fiscal e contábil, tampouco oportunidade para prestar esclarecimentos lhe foi conferida.

A premissa sustentada nos elementos carreados aos autos, assim me parece, constitui-se em prova unilateral, frágil para não dizer tendenciosa e imprestável segundo a lei de regência. O vínculo entre o sujeito ativo e o sujeito passivo constitui relação de natureza jurídica, nada verificado nos autos.

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

Embora o lançamento esteja sustentado, pelas razões que fundamentaram a decisão recorrida, nos pressupostos normativos contidos no art. 142 do CTN, nas circunstâncias em que o lançamento foi instaurado, não se pode com segurança afirmar que seus requisitos estejam presentes.

Paulo de Barros Carvalho examinando a "Natureza Jurídica do Lançamento" (in RDT nº 6, p. 124/137), ao depois de transcrever a regra posta em destaque, discorre sobre o motivo e a finalidade do lançamento, como elementos que completam sua existência e o constituem de validade.

Assim:

*"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Trata-se-á, então, de ato vinculado ao discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será inválido ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos."*

Sobre a cláusula do lançamento tributário que assevera "mediante a qual se declara o acontecimento de fato jurídico tributário", anota:

*"O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária."*

Das premissas traçadas, infere-se que os elementos estruturais que sustentam o fato jurídico tributável inexistem, pois fundado o lançamento em meras presunções. Cinge-se o fato de ter o fisco concluído que o suposto saldo credor de

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

caixa refere-se pela diferença entre as hipotéticas saídas, considerando-se como tal o arbitramento do custo de construção, e as reais entradas que, por si só, revelam a existência de receitas mantidas à margem da tributação. No entanto, dita conclusão não possui nenhum fundamento que possa lhe atribuir a necessária e indispensável certeza à prática do referido ato administrativo solene. Faltou o aprofundamento aos exames junto aos livros e documentos da Recorrente, intimando-a a apresentá-los além dos esclarecimentos necessários à convicção da existência de irregularidades, até então apenas indiciárias.

O fato tributável deve estar materializado na hipótese fática (omissão de receita) e deveria ser demorada e exaustivamente demonstrada pelo Fisco de sorte a autorizar o lançamento de ofício.

Não é outro o entendimento de Alfredo Augusto Becker, em sua obra “Teoria Geral do Direito Tributário”, com propriedade expondo que:

*“A fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que acontecem. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que, ao acontecer, completou a integração da hipótese de incidência.”*

Embora o Fisco estivesse com valiosos indícios que poderiam ser considerados em procedimento anormal do contribuinte, os fatos narrados na descrição contida no libelo acusatório, não autorizam a constituição segura, firme do lançamento tributário. À luz da doutrina de Becker, aqueles pressupostos não bastam para materializar a hipótese de incidência posta nos autos. Em verdade o lançamento baseou-se apenas em simples presunções e, em direito tributário, com exceção das presunções legais, elas não se prestam a fulcrar qualquer tipo de lançamento tributário.



Celso Antonio Bandeira de Mello assevera:

*"... presunção de renda não é renda; presunção de proventos não são proventos; poderão ser rendas ou proventos fictos. Ficto, quer dizer 'de ficção', imaginário. O texto Constitucional não autoriza a instituir imposto de renda sobre ficções, sobre renda ou proventos inexistentes, imaginários, pois a hipótese contemplada no art. 21, IV, da Lei Suprema reporta-se à renda e proventos, objetos mentais radicalmente distintos de outros possíveis objetos pensáveis: renda e proventos construídos como ficção." (in RDT 23/24, p.93)".*

Sobre o assunto, cabe citar também o ensinamento emanado do Acórdão nº 101-75.460, de 22.10.84, Relator o Conselheiro Sylvio Rodrigues, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - A omissão de receita, baseada em certos indícios da escrituração, há de repousar, comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista de indução, para tomar-se a esmo, sem conta nem medida exata, fatores escolhidos ao sabor de uma preocupação em fixá-la através de heterogeneidade de elementos cambiantes, inservíveis à segurança dos meios de comparação".*

Diante do exposto, verifica-se a insegurança da imposição fiscal, devendo, pois, ser provido o presente item.

### TRIBUTAÇÃO REFLEXA

#### PIS, FINSOCIAL e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existente.

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

Assim, não reconhecida, na exigência principal, a ocorrência do fato econômico gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é de se excluir a tributação reflexa consubstanciada na decisão recorrida.

Do exposto voto no sentido de dar integral provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento de que trata o presente apelo.

Sala das Sessões -DF, em 12 de novembro de 1997.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº : 10980.005145/96-15  
Acórdão nº : 107-04.556

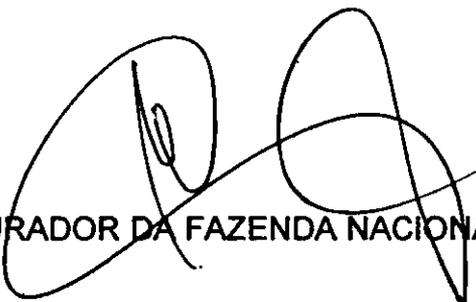
## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 08 JUN 1998

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

Ciente em 16 JUN 1998

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL