



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-09
Processo nº : 13888.000709/98-23
Recurso nº : 129.365
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs.: 1997 e 1998
Recorrente : RBR ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 14 de maio de 2003
Acórdão nº : 107-07151

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTOS NÃO COMPROVADOS QUANTO À ORIGEM DOS NUMERÁRIOS. Os recursos supridos pelos sócios devem ser comprovados quanto à sua origem e efetiva entrega, condições que, se não forem cumulativamente atendidas, autoriza o lançamento de ofício como omissão de receitas.

IRPJ – REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA DO LUCRO INFLACIONÁRIO. O lucro inflacionário acumulado, diferido de exercícios anteriores, deve ser realizado proporcionalmente às baixas ocorridas no ativo permanente, observando-se o percentual mínimo de realização obrigatória.

IRPJ – VENDA DE IMÓVEIS EM PRESTAÇÕES. DIFERIMENTO DO LUCRO BRUTO. A infração à regra posta para a apuração da base imponible submete o infrator ao lançamento de ofício sobre eventuais diferenças verificadas no cálculo do tributo que seria devido, sendo que referida infração não pode dar azo ao remanejamento da receita para a data de assinatura do contrato de venda, pois o exercício do direito de trilhar por caminho legalmente permitido, visando o cálculo de tributo mais equânime e apropriado às peculiaridades do negócio, se dera quando do diferimento tempestivamente efetuado, mesmo que em bases consideradas incorretas pela autoridade de fiscalização.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. A interpretação dada à norma deve estar em consonância com os princípios jurídico-constitucionais. Outrossim, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, quando mais de uma interpretação mostram-se factíveis, à luz do que determina o art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN.

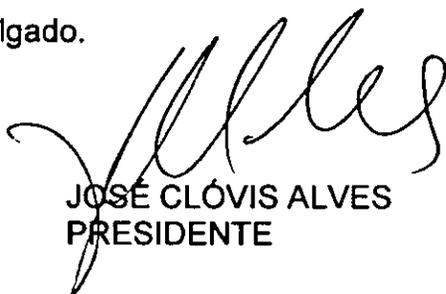
COFINS. PIS/FATURAMENTO – BASE DE CÁLCULO – RECEITA COM VENDA DE IMÓVEIS. A argüida não incidência dessas Contribuições sobre operações de venda de imóveis, ao argumento de que o bem “imóvel” não estaria compreendido no conceito de mercadoria, foi objeto de longa discussão no Poder Judiciário, porém o entendimento jurisprudencial já está pacificado no sentido de que aludida argüição não encontra guarida no bom direito.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA. A decisão proferida quanto ao lançamento principal ou matriz aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito entre eles existentes.

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RBR ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar as exigências tributárias que tiveram como base o diferimento de receitas de venda de imóveis a prazo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

Recurso nº : 129.365
Recorrente : RBR ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

RBR ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 235/258, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 210/222), que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 108/139, para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e seus consectários, referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/FATURAMNTO e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

As infrações apuradas encontram-se assim descritas na Peça Básica:

1. Omissão de receitas caracterizada pela existência de suprimentos de numerário efetuados pelos sócios e não comprovados quanto à entrega e à origem dos recursos supridos, conforme segue (fls. 111/113):

ANO-CALENDÁRIO DE 1993: fevereiro – Cr\$30.000.000,00

julho – Cr\$1.600.000.000,00

ANO-CALENDÁRIO DE 1994: R\$167.499,54

ANO-CALENDÁRIO DE 1995: R\$557.868,43

ANO-CALENDÁRIO DE 1996: R\$118.903,03

ANO-CALENDÁRIO DE 1997: R\$34.947,18

2. Diferimento de receitas da venda a prazo de unidades imobiliárias, caracterizado pelo reconhecimento das receitas à medida



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

do efetivo recebimento das parcelas, ao passo que os custos correspondentes foram apropriados quando incorridos:

ANO-CALENDÁRIO DE 1994: R\$1.221.532,80

ANO-CALENDÁRIO DE 1995: R\$1.079.181,80

ANO-CALENDÁRIO DE 1996: R\$3.083.794,54

ANO-CALENDÁRIO DE 1997: R\$1.514.168,97

3. Lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores, de realização obrigatória, não oferecido à tributação pelo contribuinte:

ANO-CALENDÁRIO DE 1994: R\$9.646,67

ANO-CALENDÁRIO DE 1995: R\$2.244,56

ANO-CALENDÁRIO DE 1996: R\$2.222,12

ANO-CALENDÁRIO DE 1997: R\$2.199,89

4. Lucros não declarados originalmente, apurados em declaração de rendimentos retificadora entregue de ofício, contendo valores extraídos da escrituração comercial e fiscal da contribuinte, relativos ao ano-calendário de 1997:

. Lucro Real Declarado originalmente:

R\$ 0,00

. Lucro Real de acordo com a Declaração Retificadora:

R\$395.795,48

. Prejuízos Fiscais de exercícios anteriores compensados indevidamente, pela Recomposição do Lucro Real de cada exercício:

R\$169.626,63

. Lucro Real recomposto, sujeito à tributação:

R\$565.422,11

A presente autuação compreende apenas os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, tendo sido efetuado lançamento apartado relativamente aos fatos geradores ocorridos nos anos anteriores, constante do processo n.º 13888.000708/98-61.



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 142/174, cujos argumentos foram assim sintetizados pela autoridade julgadora monocrática:

“Primeiramente, ao mencionar os fatos, disse que o segundo termo de intimação não teria indicado os valores a serem comprovados, nem fixado prazo para resposta, que se teriam instaurado dois processos sobre os mesmos fatos e que a exigência representaria “quase dez vezes o patrimônio da autuada”. A fiscalização não teria obedecido aos limites da razoabilidade, nem de conduta profissional responsável. Acusou a fiscalização de pressa e superficialidade, “tirando conclusões sem lastro num exame detido das operações praticadas pela empresa”.

Alegou, preliminarmente, que a autuação seria nula, à vista de se ter baseado somente em indícios. Fez várias referências à doutrina, afirmando o dever de prova da administração.

Segundo a interessada, somente um termo de intimação teria sido lavrado. Além disso, não teria sido demonstrado que contas teriam dado origem aos valores de lucro inflacionário apurados.

Em relação à citada intimação, não teriam sido identificados os valores e operações questionados, ficando a cargo da empresa todo o trabalho. Acrescentou que, mesmo no caso de presunção legal, “o Fisco não se libera totalmente de seu encargo probatório, cabendo-lhe o dever de indicar o fato índice, ou, numa linguagem mais corrente, indicar o fato conhecido e ponte para aplicação da referida presunção”.

Ademais, o lançamento seria nulo por abranger período atingido pela decadência, a ser contada nos termos da Lei n.º 5.172 (Código Tributário Nacional – CTN), de 25 de outubro de 1966, art. 150, § 4º. Citou jurisprudência administrativa.

Quanto ao suprimento de numerário, em relação ao ano-calendário de 1994, afirmou que deveria ser excluído “o valor de Cr\$3.000.000,00 tido como suprimento do sócio Lasaro Nelson Rocha, pois o autuante se equivocou ao tomar o valor apontado na conta 1102060400, que por representar uma conta do ativo circulante não pode configurar suprimento”. O mesmo teria ocorrido com as contas 112.15.0004-5 e 112.15.005-2, no ano de 1997. Esclareceu que “essas contas não integram o rol das contas indicadas no termo de intimação, justamente por representarem valores ativos, isto é, créditos da empresa”.

Em relação aos demais valores alegou que, nos anos em que se apuraram os valores, não haveria previsão legal para a presunção.

Segundo a interessada, a disposição do RIR, de 1994, art. 229, deveria ser interpretada restritivamente, e não haveria como aplicá-la ao caso de pagamentos em conta corrente, pelo fato de se tratar de saídas do caixa, e não de entradas. Somente a partir da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é que seria possível a presunção sobre pagamentos não comprovados.

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

Em relação ao lucro inflacionário, alegou que, apesar de não ter sido o lucro oferecido à tributação, a fiscalização teria cometido erros na aplicação da legislação.

Alegou, além disso, que o quadro demonstrativo auxiliar n.º 3 não permitiria a identificação da origem dos valores utilizados no levantamento, o que impediria "a formação do juízo sobre as conclusões nele apresentadas".

Entretanto, seria possível identificarem-se erros, como a utilização "da mesma média das contas de estoques de imóveis nos anos de 1994 e 1995". Ademais, a Lei n.º 9.249, de 1995, art. 7.º., determinou que, para "o cálculo de realização do lucro inflacionário nos períodos-base posteriores", fossem "tomados os valores dos ativos existentes em 31 de dezembro de 1995".

Concluiu que, pelo fato de ser impossível, "com os elementos trazidos aos autos, recalculer a obrigação tributária", a exigência deveria ser cancelada.

Quanto ao diferimento indevido de receitas, alegou que teria exercido a opção prevista no RIR, de 1994, art. 364, e que, assim, a fiscalização não poderia concluir que não realizou a opção, muito menos tributar o lucro bruto, por não haver possibilidade legal.

Acrescentou que, no máximo, poderiam ser glosados os custos antecipadamente excluídos, mas nunca considerar que o diferimento de receitas foi indevido.

Esclareceu que não possuía estrutura para fazer a apuração com base no custo orçado e concluiu que, "ainda que não tenha diferido as parcelas dos custos efetivos, sem a imputação dos custos orçados, restou majorado o lucro bruto reconhecido nos períodos mais antigos, visto que a maior incidência dos custos efetivos, como é usual nesse tipo de atividade, dá-se no término do empreendimento, fase em que os gastos com acabamentos são mais elevados".

Ainda afirmou que, "ainda que prevalecesse a absurda interpretação de que a referida opção não foi exercida, como se demonstrará a seguir, mesmo assim, a tributação direta sobre a receita bruta seria indevida", conclusão que exigiria "um raciocínio sutil que o nobre julgador, no exercício imparcial da sua nobre função julgadora, certamente levará na devida conta" (sic).

Segundo a interessada, para se efetuar a correta apuração da base de cálculo do imposto, o valor dos custos deveria ser considerado nos períodos em que foram consideradas adquiridas as receitas.

Argumentou que os valores recebidos deveriam ser considerados adiantamentos de valores futuros, motivo que justifica a chamada conta de "resultados de exercícios futuros".

Teria havido, assim, tributação sobre adiantamentos de clientes, que seriam meras expectativas de receitas. Fez demonstração de que a tributação pelo lucro arbitrado seria mais gravosa em relação a presente.

Quanto à declaração retificadora apresentada no curso da fiscalização (ano-calendário de 1997), alegou que a desconsideração das

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

compensações de prejuízos lá requeridas teriam como única causa a autuação presente, devendo, portanto, serem revertidas.

Alegou que as exigências relativas às contribuições sociais deveriam ser canceladas, em virtude da improcedência da exigência matriz.

Quanto ao PIS, alegou que deveria ser exigido na modalidade repique, e não na modalidade faturamento. Citou jurisprudência.

Em relação à Cofins, alegou que não poderia incidir sobre receitas de vendas de imóveis, por não se tratar de mercadorias. Citou, também, jurisprudência."

A autoridade julgadora de primeira instância proferiu decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1997

Ementa: SUPRIMENTO DE CAIXA. COMPROVAÇÃO. ALEGAÇÃO DE VÍCIO DO TERMO DE INTIMAÇÃO.

O termo de intimação para comprovação da origem e efetiva entrega de numerários que não indique o prazo de atendimento e os valores a serem comprovados é válido, se prazo razoável foi concedido para o atendimento e se especificou as contas que deveriam ser comprovadas.

MONTANTE DA EXIGÊNCIA. CONFISCO E PATRIMÔNIO DA EMPRESA.

É insuficiente para conclusão de que tenha havido confisco o fato de ser o montante da exigência superior ao patrimônio contábil da empresa.

SUPRIMENTO DE CAIXA NÃO COMPROVADO. INDÍCIO DE PRESUNÇÃO.

A falta de comprovação da entrega e efetiva origem de suprimentos de caixas efetuados pelos sócios, por indicarem a existência de omissão de receitas, autoriza a presunção de sua ocorrência, admitindo, no entanto, prova em contrário, não oferecida pela requerente.

SUPRIMENTO DE CAIXA. NATUREZA DO NUMERÁRIO.

É indiferente para caracterizar o suprimento que admite presunção a natureza alegada do pagamento (quitação de empréstimo ou empréstimo de sócio) e as contas contábeis beneficiárias (contas banco ou caixa).

SUPRIMENTO DE CAIXA. ORIGEM DO PAGAMENTO. PROVA.



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

É improcedente a alegação de que os pagamentos foram efetuados pela empresa aos sócios, quando a escrituração indica exatamente o contrário.

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. FALTA DE APURAÇÃO. NÃO EXIGÊNCIA DE CÁLCULOS DETALHADOS.

É desnecessária a indicação minuciosa dos cálculos do lucro inflacionário, uma vez que, dirigindo-se a norma tanto ao fisco quanto ao sujeito passivo, presume-se, de forma absoluta, que seja a interessada capaz de apura-lo, para contrapor seus cálculos e dados aos utilizados pela fiscalização.

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. ERRO SECUNDÁRIO. CONSEQUÊNCIAS.

O erro na consideração dos valores que determinarão informações para o cálculo (percentual de realização do ativo), que seja secundário por não influir no resultado do cálculo, é insuficiente para viciar o ato.

AUTO DE INFRAÇÃO E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

É impossível o exercício da denúncia espontânea relativamente à infração apurada pelo fisco.

TRIBUTAÇÃO DO LUCRO RELATIVO À VENDA DE IMÓVEIS EM PRESTAÇÕES. CONDIÇÕES PARA O DIFERIMENTO DO LUCRO BRUTO.

É ilegítima a opção pelo diferimento do lucro bruto, quando não obedecidas as condições previstas na lei, mormente o controle dos custos e a determinação do custo orçado.

TRIBUTAÇÃO DO LUCRO RELATIVO À VENDA DE IMÓVEIS EM PRESTAÇÕES. CONDIÇÕES PARA EXCLUSÃO PRESENTE DOS CUSTOS.

A exclusão dos custos, juntamente com a apuração de receita, é condicionada à apuração do custo orçado.

AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS EM PROCEDIMENTOS DECORRENTES. CONSEQUÊNCIA.

Os autos de infração lavrados em procedimentos decorrentes têm o mesmo destino daquele que lhe deu origem, pela existência de uma relação de causa e efeito entre eles.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 18/03/1997, 16/05/1997, 19/05/1997, 30/05/1997, 06/06/1997, 10/06/1997, 20/06/1997, 20/06/1998


8



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

Ementa: FATURAMENTO DE VENDA DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

A contribuição incide sobre o faturamento de venda de imóveis.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 18/02/1997, 16/05/1997, 19/05/1997, 30/05/1997, 06/06/1997, 10/06/1997, 20/06/1997

Ementa: FATURAMENTO DE VENDA DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

A contribuição incide sobre o faturamento de venda de imóveis.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Cientificada dessa decisão em 06 de abril de 2001 (AR. de fls. 235), no dia 07 de maio seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 235/258) apresentando os seguintes argumentos:

1. que houvera tergiversação por parte da autoridade julgadora a *quo* ao insurgir-se contra o argumento impugnativo de que a ação fiscal fora efetuada em tempo insuficiente para se proceder a um levantamento englobando cinco exercícios, pois não fora sua intenção atingir a honra ou fazer juízo de valor sobre a pessoa do autuante, mas tão-somente a de demonstrar que ***“o trabalho fiscal foi superficial, açodado, descuidado, posto que, num prazo de 60 dias úteis, é impossível fiscalizar uma empresa construtora e incorporada com a abrangência de 5 (cinco) anos”***, levando-se em conta que no curso dos trabalhos foram lavrados apenas dois termos de intimação, em 11/05/98 e em 08/07/98, tendo o encerramento da fiscalização ocorrido em 03/08/98, e que nenhum pedido de esclarecimento fora solicitado à fiscalizada a respeito das principais matérias objeto da autuação, fato que denotaria a argüida superficialidade do trabalho fiscal;

2. que ao re-alocar as receitas, apropriando-as na data da assinatura do Contrato de venda dos imóveis, estar-se-ia tributando ***“mera expectativa de receita, posto que nas vendas de unidades em construção, o valor contratado não traduz receita auferida, pois a sua concretização fica na dependência da realização das obras vinculadas à unidade compromissada”***, e que o fato de se ter

9 



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

aduzido na impugnação que essa forma de tributar elevava a exação a patamares superiores aos que teriam resultado se o cálculo tivesse sido efetuado por arbitramento, nada teria a ver, pelo seu caráter confiscatório, com arguição de inconstitucionalidade de dispositivo legal. Referida argumentação diria respeito, sim, à aplicação equivocada de legislação especial reservada às incorporadoras e construtoras, denotando, dessa forma, a superficialidade, também, da decisão recorrida;

3. que a forma como foi encaminhado o pedido de comprovação dos valores de caixa que teriam sido supridos pelos sócios não identificava com clareza os exatos suprimentos que se queria fossem comprovados, quanto à sua origem e entrega dos numerários, limitando-se a mencionar apenas as contas do razão a serem verificadas e impondo à fiscalizada o ônus de identificá-los, quando caberia à fiscalização fazê-lo, e que a autoridade julgadora monocrática teria pinçado "*valores das contas do razão para, assim, conferir efetividade ao trabalho fiscal*", porquanto, não tendo referidos suprimentos sido devidamente identificados pelo autuante, o lançamento não teria suporte fático, "*posto que baseado em operações hipotéticas*";

4. que igualmente não ficara evidenciado, no demonstrativo fiscal, os valores que deveriam ser realizados a título de lucro inflacionário acumulado, conforme aduzido na impugnação, denotando, mais uma vez, a já referida superficialidade do trabalho fiscal, tendo a autoridade julgadora de primeira instância elaborado quadro demonstrativo com a finalidade de tentar salvar o lançamento, "*cobrando suas lacunas*". Pugna pela exoneração do crédito tributário relativamente a este item, pois, na forma como fora constituído, não permitira o exercício da sua ampla defesa;

5. que, com referência ao diferimento de receitas de vendas para recebimento futuro, se existe falha na forma adotada pela recorrente, ao fisco coube escolher a via mais onerosa para impor-lhe a tributação, porquanto, em se tratando de apuração dos resultados pelo lucro real, a autoridade fiscal tributara indevidamente a receita bruta sem considerar os custos correspondentes, violando o que seria o conceito constitucional de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, em que o lucro é apurado pelo confronto entre receitas,



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

custos e despesas. Dessa forma, em qualquer circunstância, o lucro teria de ser apurado, seja pela modalidade do lucro real, seja pelo lucro arbitrado ou presumido, de conformidade com o caso, sendo essa uma falha suficiente para se declarar improcedente o lançamento;

6. que nesse procedimento *"a tributação deixa de ser de imposto de renda e passa a ser de receita bruta"*, pois, se foram tributadas retroativamente as receitas efetivamente auferidas, por uma questão lógica também deveriam ter sido considerados os custos incorridos em relação às unidades vendidas, constantes dos contratos;

7. que o custo orçado é uma faculdade que poderia ou não ser adotada pela recorrente, mas que, em não o adotar, o custo efetivamente incorrido deve ser considerado em relação às receitas auferidas, tributando o lucro somente sobre essas receitas. ***"Isto nada tem a ver com a tributação imediata e integral dos contratos das vendas antecipadas (100% do valor contratado), como fez o autuante."***, antes mesmo da construção das unidades, transcrevendo opinião doutrinária a respeito;

8. que o autuante equivocara-se na aplicação do transcrito art. 364 do RIR/94, pois de fato ocorrera a opção quanto ao diferimento de que trata o citado dispositivo, haja vista que, se assim não procedesse, *"iria pagar imposto antes de construir a unidade vendida (sem a presença dos custos) e antes também do recebimento da receita, visto que no seu ramo de atividade o empreendimento se matura no longo prazo"*, aduzindo que seu comportamento significaria uma "opção parcial", em que apenas os custos teriam sido antecipados, mas nunca como sendo um diferimento indevido de receitas. Nesse caso, poder-se-ia falar, no máximo, em antecipação de custos, sobre a qual recairia a tributação, porém jamais sobre a receita bruta, *"cujo reconhecimento seguiu rigorosamente as normas legais"*;

9. que mesmo a imaginada antecipação de custos igualmente não poderia ser viabilizada, porquanto a permissão a que se adote o custo orçado, previsto no citado dispositivo do art. 364 do RIR/94, pressupõe o permissivo legal para a antecipação desses custos, com a finalidade de preservar o regime de

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

competência, mediante o cotejamento entre as receitas e os respectivos custos, única forma de se tributar o ganho econômico,

10. que, *"ainda que ela (a recorrente) não tenha diferido as parcelas dos custos efetivos, sem a imputação dos custos orçados, restou majorado o lucro bruto reconhecido nos períodos mais antigos, visto que a maior incidência dos custos efetivos, como é usual nesse tipo de atividade, dá-se no término do empreendimento, fase em que os gastos com acabamentos são mais elevados"*, cálculos esses que não poderiam ser efetuados no curto espaço de tempo de que dispôs a fiscalização, do início até o encerramento dos trabalhos;

11. que a elevada carga tributária imposta na autuação traduz o equívoco da autoridade fiscal ao tributar receitas tidas como diferidas quando, na realidade, estaria tributando meros adiantamentos de clientes e valores que devem ser classificados tão-somente como expectativa de receitas, sendo improcedente o argumento da autoridade julgadora *a quo* de que o contrato, por si só, já significa a realização de receita, sendo que, para sua realização, exige-se o cumprimento recíproco das obrigações pactuadas, inclusive a da entrega do bem;

12. que, de acordo com exemplo prático trazido no recurso, em relação ao lucro arbitrado, confirmar-se-ia o absurdo dos valores lançados de ofício, decorrentes do fato de se ter tributado apenas as receitas, fato que não se pode classificar com sendo decorrente de planejamento tributário, conforme se infere na decisão recorrida;

13. que, em se mantendo a exigência, dever-se-á aplicar à mesma o tratamento da postergação, disciplinada no PN SRF n.º 2/96;

14. que os argumentos recursais expendidos em relação ao lançamento do IRPJ devem ser admitidos como formalizados também para os lançamentos decorrentes, mormente no que respeita à decadência preliminarmente argüida, transcrevendo ementa de acórdão de decisão da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria;

15. que a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, na modalidade FATURAMENTO, não seria devida em qualquer hipótese, porquanto

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei n.ºs. 2.445/88 e 2.449/88, referida Contribuição somente poderia ser exigida na modalidade REPIQUE, citando jurisprudência judicial a respeito;

16. que igualmente não seria devida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, haja vista a existência de reiteradas decisões judiciais considerando que as operações imobiliárias, por não se tratar de venda de mercadorias, estariam fora do campo de incidência da referida exação.

Para garantia de instância, prevista no § 2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal - PAF, o Recurso Voluntário foi instruído mediante o arrolamento dos bens, conforme documentos às fls. 280/294 dos presentes autos.

É o Relatório.



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Trata-se de autos de infração lavrados para a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e consectários, relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/FATURAMENTO e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de competência do ano-calendário de 1997.

Extrai-se do relatório que são quatro os itens do litígio que se põem ao nosso deslinde:

1. Omissão de receitas caracterizada pela existência de suprimentos de numerário efetuados pelos sócios e não comprovados quanto à efetiva entrega e à origem dos recursos supridos;
2. Diferimento de receitas da venda a prazo de unidades imobiliárias, caracterizado pelo reconhecimento das receitas à medida do efetivo recebimento das parcelas, ao passo que os custos correspondentes foram apropriados quando incorridos;
3. Lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores, de realização obrigatória, não oferecido à tributação, e,
4. Lucros não declarados originalmente, apurados em declaração de rendimentos retificadora entregue de ofício, contendo valores extraídos da escrituração comercial e fiscal da contribuinte.

Quanto ao primeiro item em discussão, os argumentos trazidos pela recorrente aludem a aspectos formais do lançamento, sem adentrar-se na questão central de que trata a acusação fiscal. A esse respeito, não vislumbro ocorrentes as argüidas dificuldades para a identificação dos valores que deveriam ser objeto da



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

apresentação dos elementos comprobatórios solicitados, que deveria ter sido efetuada no curso da ação fiscal ou até mesmo quando da instauração da fase litigiosa do procedimento, oportunizada nas duas instâncias do contencioso administrativo. Alegar que não atendera ao pedido em virtude de o mesmo não ter demonstrado claramente as operações que deveriam ser comprovadas, é um argumento que não merece prosperar, porquanto na Intimação de fls. 87 consta o número das contas do livro Razão objeto da auditoria e a natureza dos lançamentos que se pretendia fossem comprovados. Além do mais, quando da lavratura do auto de infração, referidos valores foram minuciosamente detalhados no “Quadro Demonstrativo Auxiliar N.º 01”, de fls. 223/230. Mesmo assim, nenhum documento ou esclarecimentos foram objetivamente apresentados, em qualquer das fases do procedimento, de onde se deduz, à luz da consagrada jurisprudência deste Conselho, que o lançamento fiscal não logrou ser infirmado, pelo que, quanto a este tópico, reputo correta a decisão da autoridade julgadora de primeira instância.

No que diz respeito ao item “2” supra, a questão reside em delinear o alcance e a interpretação que se deva dar à norma contida nos artigos 362, 363 e 364 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041/99 – RIR/94, cuja matriz legal são os artigos 27, 28 e 29 do Decreto-lei n.º 1.598/77, dispositivos esses que regulam as atividades mercantis relativas à incorporação e construção de imóveis.

No caso, a fiscalizada contabilizou as vendas em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário, a crédito da conta “RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS”. Na medida em que o pagamento das parcelas era efetuado, os valores recebidos eram debitados à citada conta, componente do passivo, creditando-se a “CONTA DE RESULTADO DO EXERCÍCIO”, sendo esses registros feitos em conta específica para cada empreendimento.

Por outro lado, os custos foram apropriados quando incorridos, sem transitar por conta de “RESULTADO DE EXERCÍCIO FUTURO”, tendo, assim, sido apropriados diretamente em conta de resultado do ano-calendário em que incorreram.



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

A fiscalização entende que o sobredito dispositivo do art. 364 do RIR/94, de uso facultativo, constitui-se em benefício fiscal que, para ser usufruído, requer sejam observados todos os requisitos da norma instituidora, como o de que é permitido o diferimento tão-somente do lucro bruto resultante da operação "*RECEITA – CUSTOS = LUCRO BRUTO*". Dessa forma, o procedimento da fiscalizada, diferindo apenas as receitas, não estaria enquadrado nesse permissivo legal, significando dizer que tal procedimento seria contrário à legislação de regência.

Diante dessa premissa, a autoridade fiscal re-alocou as ditas receitas nos períodos de competência, considerando esse momento como sendo a data da celebração contratual, em que foram incluídas as vendas relativas a empreendimentos em construção que seriam pagas em parcelas que extrapolariam o período-base em que a venda fora realizada. Sendo assim, tomando como base o valor que havia sido lançado a crédito da conta "RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS" (passivo) subtraiu os valores já transferidos para a conta de "RESULTADO DO EXERCÍCIO", tributando a diferença.

Considerou a fiscalização, ainda, que não se poderia ventilar a hipótese de postergação do pagamento do imposto, porquanto ocorreram prejuízos fiscais a compensar nos anos de 1994 a 1996, enquanto que, no ano-calendário de 1997, na declaração de rendimentos originalmente apresentada, constara não ter havido movimentação alguma, inexistindo, assim, valor a tributar. Porém, no curso da ação fiscal, foi apresentada declaração de rendimentos retificadora, contemplando a existência de imposto devido, objeto do lançamento de ofício. Às fls. 232 consta quadro demonstrativo dos valores tributados.

A análise do caso requer, primeiramente, que se faça uma reflexão sobre o significado do termo "poderá", contido no *caput* do supracitado art. 364, assim redigido:

"Art. 364. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período-base proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas: (...)"
(negritei)

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

Entendo que referido termo, no contexto em que está inserido, deve ser interpretado como sendo uma **permissão legal** que o legislador **teve** de introduzir na norma, com a finalidade de tornar viáveis empreendimentos que, de outra forma, mostrar-se-iam inexecutáveis.

Esse permissivo legal não seria, assim, um “benefício fiscal”, pois, como tal, entende-se um instituto que se opera através de renúncia fiscal que o Estado empreende, no bojo de projeto de desenvolvimento de políticas públicas de estímulo setorial ou regional, o que não é o caso.

Mister se faz, ainda, que se atente para a diferenciação entre o significado dos vocábulos “beneficiar” e “viabilizar”. Sem querer insistir no que já é de domínio comum, beneficiar significa favorecer, estimular, disponibilizar vantagem, visando alcançar determinado objetivo, enquanto que viabilizar tem o significado de tornar realizável, exequível.

No caso, o legislador, percebendo o descompasso que resultaria da tributação ser efetuada em momento bem anterior à conclusão do empreendimento e do ingresso em caixa do valor contratado, ao passo que os custos fluiriam inexoráveis no decorrer da execução das obras, ofereceu o meio legal que permitiria a viabilização do empreendimento, livrando-o de uma insuportável carga tributária que não guardaria conexão alguma com a realidade dos fatos. A preocupação do legislador para o tema foi tamanha que admitiu até mesmo a apropriação do custo orçado, conforme se encontra definido no art. 363 do RIR/94.

Se assim não procedesse, estar-se-ia cometendo grave violação aos basilares princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do não confisco e da capacidade contributiva, sem cuja observância qualquer arcabouço jurídico/constitucional perderia a razão de ser.

Discordo, ainda, que se atribua a essa permissão o entendimento de que seria mera opção, porquanto, como tal, entendo uma escolha que se deva fazer entre duas situações igualmente factíveis. No caso, temos uma via flagrantemente inexecutável, e uma outra que permite seja adotada com a finalidade de tornar viável a



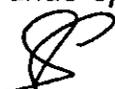
Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

empreitada. Creio que essa decisão não deve ser rotulada como uma “opção”, mas sim como sendo o único caminho possível à consecução dos objetivos colimados.

Mas, mesmo que se admita como sendo uma opção, entendo ter sido efetuada no instante em que houve o diferimento das receitas, no que pese não terem sido observados todos os meandros impostos pela norma legal.

Sendo assim, estaríamos diante de uma infração à regra posta para a apuração da base imponible, ensejando a tributação das receitas nos períodos em que foram escrituradas, sendo passíveis de lançamento de ofício eventuais diferenças do tributo relativas à antecipação de custos, se essa fosse a irregularidade apurada. A infração cometida pela fiscalizada poderia, ainda, ocasionar a desclassificação do método que utilizara na apuração dos resultados de cada empreendimento, cujos resultados passariam a ser apurados por arbitramento. Ambos seriam institutos legais disponíveis, que me ocorrem no momento, e que a fiscalização poderia ter acionado para a reparação do possível dano causado pela infração fiscal em comento. O que não concordo é que referida infração possa dar azo ao remanejamento das receitas para as datas de assinatura do contrato de venda, sendo que a contribuinte exercera seu direito de trilhar por um caminho legalmente permitido, na intenção de calcular o tributo que lhe parecia mais equânime e apropriado às peculiaridades do seu negócio.

Se é correto admitir não ser este o foro competente para apreciar arguições de inconstitucionalidade de norma legal que imponha exação em patamares excessivamente elevados e, portanto, confiscatórios, mostra-se forçoso admitir que, também neste ou em qualquer outro foro, a interpretação dada à norma não deve trazer essa conotação, em consonância com os acima invocados princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do não confisco e da capacidade contributiva, quando mais de uma forma de interpretar mostram-se factíveis, à luz do que determina o art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN. Reputo, assim, descabida a fundamentação da autoridade julgadora *a quo*, no sentido de que “*Embora possa ser mais gravosa a forma de tributação adotada, em relação até mesmo ao arbitramento, trata-se de planejamento tributário*” e que “*A legislação coloca à disposição do sujeito passivo várias opções para apuração do resultado tributável*”,



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

arrematando aquela autoridade que "*Não pode ele (o sujeito passivo) alegar que, por falta de cumprimento dos requisitos das condições, haverá, assim, tributação injusta.*"¹.

Sem dúvida, os requisitos deveriam ter sido cumpridos, para que a base impositiva estivesse correta. Mas, tendo essa base de cálculo sido apurada incorretamente, caberia a cobrança dos valores que seriam devidos em virtude da infração cometida nessa apuração, conforme já ressaltado, porém sem deixar de levar em consideração que o sujeito passivo demonstrara sua intenção de diferir o pagamento do imposto devido para o momento do recebimento das parcelas vincendas.

Relativamente a este item, portanto, entendo que a tributação deve ser afastada.

No que diz respeito ao terceiro ponto em discussão, relativo ao lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores, não realizados sequer no percentual mínimo obrigatório, a própria recorrente concorda em que realmente deixara de tributar esses valores nos exercícios financeiros de 1995 a 1998². Questiona apenas a forma como foi efetuado o lançamento, considerando que na Peça Básica os valores que o originaram não teriam sido devidamente demonstrados, impossibilitando sua ampla defesa, e também que a decisão recorrida teria feito uma "*tentativa heróica*" para tornar possível a manutenção do crédito tributário, visando contornar as deficiências que no mesmo se fariam presentes.

Nesse ponto, discordo dos argumentos trazidos pela recorrente, pois a matéria, conforme bem aludiu a autoridade julgadora de primeira instância, é por demais conhecida de todos os profissionais que militam na área contábil/fiscal. Os valores que serviram de base para o cálculo do percentual de realização do ativo foram extraídos das declarações de rendimentos apresentadas pela própria contribuinte, enquanto que o modo utilizado para se chegar aos valores que deveriam ter sido realizados e tributados constam das instruções que são disponibilizadas pelas repartições da Secretaria da Receita Federal, sendo, portanto, descabida a alegação

¹ DECISÃO DRJ/RPO N.º 588, p. 12, fls. 221 dos autos.

² Recurso Voluntário. p. 9. fls. 243 dos autos.

Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

de que a acusação fiscal não ficara demonstrada com a clareza necessária ao exercício da sua ampla defesa.

Tampouco deve ser aceita a alegação de que a autoridade julgadora monocrática aperfeiçoara o lançamento, com vistas ao afastamento de imperfeições que poderiam torná-lo inválido, porquanto as intervenções, feitas pela citada autoridade julgadora, fora mais no sentido de demonstrar, na essência, a correção do trabalho fiscal, fazendo ver pequenas falhas que de forma alguma poderiam ser consideradas com nível de grandeza suficiente para inviabilizá-lo.

Acho, pois, que a decisão recorrida, neste particular, não merece reparo.

Com relação ao 4º. e derradeiro item em discussão, nenhuma alusão direta sobre o mesmo foi apresentada pela recorrente, sendo que, mormente no que diz respeito à compensação de prejuízos fiscais que o autuante considerou indevida, a manutenção do crédito tributário correspondente, na forma como foi constituído, está na dependência do que vier a ser decidido com relação aos itens já analisados, neste e nos períodos-base anteriores, que foram objeto do lançamento formalizado no processo n.º 13888.000708/98-61, devendo, assim, serem efetuados os devidos ajustes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSL e PIS/FATURAMENTO

O entendimento externado na apreciação do lançamento matriz aplica-se igualmente às presentes autuações decorrentes.

COFINS

A recorrente argúi a não incidência dessa Contribuição sobre operações de venda de imóveis, ao argumento de que o bem "imóvel" não estaria compreendido no conceito de mercadoria, estando, assim, afastada a possibilidade da sua incidência sobre referidas receitas.

Devo salientar que realmente o tema foi objeto de longa discussão no Poder Judiciário, porém o entendimento jurisprudencial já está pacificado no sentido



Processo nº : 13888.000709/98-23
Acórdão nº : 107-07151

de que as receitas provenientes da venda de imóveis devem compor a base imponible das focalizadas Contribuições.

Dessa forma, o decidido no processo matriz deve ser aplicado ao presente processo decorrente.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para afastar as exigências tributárias que tiveram como base o diferimento de receitas de venda de imóveis a prazo.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 14 de maio de 2003.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ 

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 14 de maio de 2003, desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência parcial das razões recursais, notadamente em face do instituto da decadência que, pela maioria dos ilustrados membros desse Colegiado atingira o ano-calendário de 1996, máxime em face das prescrições emanadas do art. 150, § 4.º, do Código Tributário Nacional (CTN), tive a oportunidade de divergir dos fundamentos e conclusões desfiados pelo ilustre relator, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Por esposar o conceito de que o instituto da decadência, nos casos de lançamento de ofício, acha-se confinado no inciso I, art. 173, dos Estatutos Tributários, passo a alinhar, a seguir, os fundamentos de minha decisão. Para tanto, trago à colagem o inteiro teor do trabalho que tenho desenvolvido acerca do tema:

O FALACIOSO EXERCÍCIO DA HOMOLOGAÇÃO E O PRINCÍPIO DECADENCIAL

Ementas. Não se homologa o que não se conhece. O que se conhece, não se homologa...já está homologado. O silêncio fiscal não é concordância com a atividade exercida pelo contribuinte. É omissão do Fisco...e omissão nada pode homologar.

O lançamento por homologação naufraga em seus próprios pilares ao pretender que, abstraindo-se de uma ação fiscalizadora externa, possa o Fisco sancionar todas as atividades exercitadas pelo contribuinte a partir de uma débil, simplista, desproposita e inservível análise da declaração de rendimentos ou de quaisquer outras ...quando apresentadas.

De há muito as teorias desenvolvidas acerca da decadência e homologação vêm se prolongando, ocupando grande parte das preocupações de estudiosos e julgadores, ora prestigiando intensos debates nos meios acadêmicos e técnicos, máxime na busca do que se considera modelar no que toca à correção não só da identidade do fenômeno, como também no plano teórico da exata aplicação da norma aos casos concretos. É aparentemente um tema fácil, mas um tema



extremamente complicado tanto do ponto de vista de teoria da linguagem jurídico-tributária – o que ela encerra - , como do seu preciso alcance, mormente por lhe escapar homogeneidade, unidade e, principalmente, atualidade.

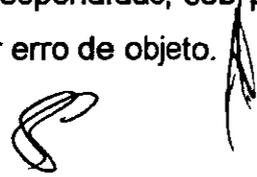
Buscando, mais uma vez, melhor entender os conceitos normativos que fundamentam a matéria, impõe-se fixar, inicialmente, as prescrições do art. 150 e do seu parágrafo quarto emanados do Código Tributário Nacional.

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

E o que vem a ser homologação? Podemos, num primeiro esforço de definição assentar que é a aprovação ou sanção que dá à autoridade judiciária ou administrativa, depois de examinar certos atos, para lhes dar valor jurídico.

Segundo Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa “ On line”, é o *Ato ou efeito de homologar. 2 Dir. Decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória. 3 Dir. Sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, proferida por juiz diferente, ou de país diverso.*

Trazendo estas definições para a órbita tributária com fundamento no artigo próprio – antes citado -, o que se homologa? O preenchimento e divulgação da declaração de rendimentos, por força da instrumentalização (*atividade exercitada pelo contribuinte*) a que se acham vinculados os contribuintes em face das diversas leis reitoras? O recolhimento do tributo declarado ou não? Como se materializaria esta homologação? Estas são questões que devem ser respondidas, sob pena de não se encaminhar uma justa solução e, ao reverso, cometer erro de objeto.



Se as respostas para os questionamentos apontarem para o tributo resultante da combinação dos diversos vetores contidos no ente acessório, nada há o que se homologar. Seria um truísmo sancionar expressamente prestações positivas declaradas pelo autor contribuinte. É absolutamente sem qualquer fundamento, portanto totalmente desnecessário, o exercício de qualquer exame – prévio ou não - da autoridade administrativa. Com que finalidade? Indubitavelmente nenhuma, tendo em vista que ao Fisco não caberia exercer quaisquer críticas ao tributo declarado tempestivamente (recolhido ou não), mesmo porque refugiria a qualquer princípio de razoabilidade impugnar-se o imposto ou a contribuição social ofertado espontaneamente **com o fito único de reduzi-lo**. Por inocuidade nem mesmo caberia expressar em termos próprios de encerramento ou em livros fiscais o acerto do tributo que fora declarado (recolhido ou não). Vale dizer: o que está correto está correto. e pronto. Ineficazes, inúteis – até mesmo sem um mínimo de sentido lógico -, quaisquer ratificações dos procedimentos ou das atividades do contribuinte na apuração dessa específica prestação.

Ademais é assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Rendimentos, o contribuinte comunica ao fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ., a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento do débito constituído pelo auto lançamento, restando manifesto que o crédito tributário impago quando consignado nessa declaração submete-se à multa moratória de 20% (vinte por cento), vergando-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório. Não é o caso de decadência, impõe-se concluir.

Também não se pode conceber que o exercício de homologação, se factível, pudesse se fazer à distância, de maneira plena, estribado tão-somente nos termos simplistas e débeis insertos no ente acessório. Este, pela sua própria forma e composição, como já se demonstrou, não tem e não pode cumprir esta finalidade – este objetivo. É consabido que a declaração de rendimentos não especifica a natureza



e a finalidade das receitas e das despesas, sendo, em decorrência, inservível para quaisquer apreciações técnicas divorciadas dos elementos que nortearam ou propiciaram o seu preenchimento. Somente com base nessa informação, por exemplo, é impossível ao Fisco detectar uma despesa indedutível deduzida equivocadamente; a omissão de receita por saldo credor, passivo fictício, entre outras, não se patenteia, também, como é óbvio, numa sintética declaração que não objetiva, aliás, esse desiderato, reitera-se a bem da verdade. Nem mesmo serve de início de denúncia. Dessa forma não se pode *aprovar ou confirmar* os dados ofertados sem o exame aprofundado dos respectivos atos; e, para tanto, só e somente só através de uma insubstituível ação externa fiscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa. Dessarte, infere-se que não pode haver homologação do ato instrumental acessório – enfim, das atividades como entendem não-poucos – , por lhe faltar elementos que permitam instruir, demonstrar e convencer os seus destinatários da licitude dos demais dados que não só o tributo calculado e declarado. É um erro profundamente perturbador dar a essa atividade o cunho homologatório de que se cuida no art. 150 do CTN, fazendo sincronia com o desígnio normativo que o comando legal encerra. E, pior: não se homologa aquilo que não se acha explícito. Muito menos pode se homologar aquilo que nem mesmo consta da declaração – que não se conhece, que se acha oculto – , a exemplo das infrações só perceptíveis por um exame que vai além de uma fraca, pálida e limitada análise de um instrumento que fora concebido para espelhar, sem quaisquer desvios de conduta, a veracidade dos fatos negociais. Não se pode homologar o que sequer fora recolhido ou declarado. Se o Fisco vai à empresa e concorda, à luz de todos os elementos disponíveis, que o tributo declarado está correto, inócuos também quaisquer assentamentos em livros ou em termos que possam corroborar o acerto do sujeito passivo, sob quaisquer vestes da denominada falaciosa, enganosa e fantasiosa *homologação expressa*.

Do mesmo mal padece, similarmente, a citada homologação tácita. Como corolário, esta será sempre, de forma iniludível, fruto de mera omissão do ato externo fiscalizador. Ora, se não cabe a homologação expressa, por inócua, desnecessária, ineficaz etc., a homologação tácita muito menos terá qualquer espaço. Não há como convalidar, apenas com base na declaração de rendimentos – frise-se –



uma plêiade complexa de operações confluentes que deságuam no tributo apurado. Apenas esse é passível de uma contemplação ou de uma certificação – não se prestando a qualquer análise -, máxime por lhe faltar a explicitação dos ingredientes que o compõem. Serve apenas como mera expectativa do quanto potencialmente será arrecadado...e nada mais.

Como corolário, inútil ou despicienda qualquer apreciação acerca de o tributo estar sujeito ou não à homologação quando se está diante de infrações alçáveis de ofício. O que é passível de decadência ou não, não é o tributo calculado e declarado (este é passível de prescrição), mas a infração e o tributo não-revelados pela declaração de rendimentos, só detectável através de ação fiscal direta. E, para aquela, o remédio se acha tipificado, à luz do dia, no art. 173 do Código Tributário Nacional de ambiência geral.

Padece ainda de mal maior quando o contribuinte nem sequer apresenta declaração ou nem mesmo possui quaisquer livros fiscais ou contábeis.

Sintetizando:

Nenhuma ação da empresa, salvo a do tributo apurado, é levada ao conhecimento do Fisco; o que é cientificado ao ente tributante não se presta a sancionar o respectivo ato, pois a precariedade dos elementos e a pobreza de sua descrição não permitem o exercício de um exame fiscal conclusivo. É imprescindível a análise de todos os elementos a que se acham jungidas as diversas formas de tributação para se ratificar ou não o declarado.

Não há homologação tácita. Há omissão do Fisco. E mais: se, por absurdo, houvesse a dita homologação a partir das informações hauridas no ente acessório, por certo tal homologação não se estenderia aos atos não-agasalhados pelo ente acessório, a exemplo das despesas indedutíveis, omissão de receitas, redução indevida do lucro líquido do exercício, etc.

A homologação expressa só teria fôlego para se materializar com a o exame de todos os entes formadores do resultado da empresa. E, tal homologação, só



poderia recair no tributo declarado. Ou seja: confirmar-se-ia que o que foi declarado o foi corretamente. Qual o objetivo dessa asserção? Se o declarado foi maior do que o devido, não caberia ao Fisco impugnar o respectivo valor; se menor, por erro meramente de cálculo na construção do tributo, aí a declaração de rendimentos ou quaisquer outras atividades que enfeixem a apuração do tributo atingiria o objetivo do art. 150, tendo em vista que esse erro material é perfeitamente detectável por uma análise superficial da declaração. Se o erro apontasse para infrações não visíveis no limitadíssimo ente formal (como soe acontecer com todas, com raríssimas exceções), não haveria o que se homologar, e o prazo inicial para contagem do quinquênio decadencial se quedaria submisso ao art. 173 do CTN; o tributo declarado, não-pago, curvo ao prazo prescricional do art. 174 do mesmo Código.

O lançamento por homologação, hodiernamente, só poderia ter algum fôlego para prosperar se fosse possível ao Fisco, frente ao tributo declarado – não pago – alçá-lo de ofício, com lançamento de multa de 75% (setenta e cinco por cento). Porém, hoje, tal cometimento não mais encontra abrigo, conforme já fora assentado.

É como decido.

Brasília, DF, em 14 de maio de 2003.


NEICYR DE ALMEIDA 