

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

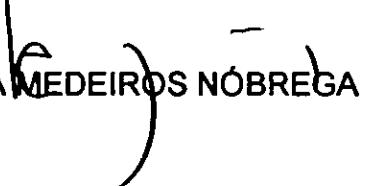
PROCESSO n° : 10215.000515/97-35
RECURSO n° : 118.173
MATÉRIA : IRPJ e OUTROS – EX.: 1994
RECORRENTE : IMOBILIÁRIA CONSTRUTORA E COMÉRCIO COIMBRA LTDA.
RECORRIDA : DRJ - BELÉM - PA
SESSÃO DE : 18 DE MARÇO DE 1999
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA –
Não é defeso à autoridade julgadora aperfeiçoar o lançamento. Tal procedimento, porém, tem como contrapartida a apreciação do recurso voluntário interposto como se impugnação fosse, restabelecendo-se assim, o duplo grau de jurisdição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IMOBILIÁRIA CONSTRUTORA E COMÉRCIO COIMBRA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR NULA a decisão de primeiro grau, a fim de que seja proferida outra na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE

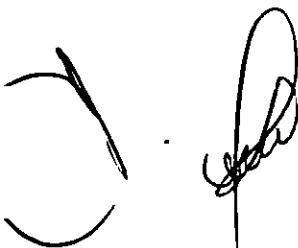

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 1999

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: NILTON PÊSS, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado), IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

RECURSO N° 118.173

RECORRENTE: IMOBILIÁRIA CONSTRUTORA E COMÉRCIO COIMBRA LTDA

R E L A T Ó R I O

IMOBILIÁRIA CONSTRUTORA E COMÉRCIO COIMBRA LTDA, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela DRJ em Belém – PA, constante das fls. 327/332, da qual foi cientificada em 20/08/1998 (fls. 336), por meio do recurso protocolado em 16/09/1998 (fls. 338).

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI), de fls. 55/59, na área do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica relativo a períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 1994, em virtude da constatação de omissão de receitas decorrentes da prestação de serviços, cujas notas fiscais não foram registradas em sua escrituração.

O lançamento foi fundamentado nos artigos 197, parágrafo único, 195, inciso II, 230, 523, § 3º, 739 e 892, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 (RIR/94).

Foram ainda exigidos, como lançamentos reflexos, a contribuição para o PIS-Receita Operacional (A.I. às fls. 60/65) e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (A.I. às fls. 66/70), além do Imposto de Renda Retido na Fonte (A.I. às fls. 71/75), e da Contribuição Social sobre o Lucro (A.I. às fls. 76/80).

Embora em nenhum momento negue a prática da infração, a autuada, por intermédio de sua procuradora (instrumento de mandato às fls. 324), se insurgiu contra os lançamentos, através de impugnação tempestivamente apresentada (fls. 275/305), instruída

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

com os documentos de fls. 306/323, trazendo os argumentos da forma a seguir sumariados na decisão recorrida:

"a) ao aplicar a multa punitiva de 75%, o procedimento ignorou o favor legal previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, que beneficia com encargos menos gravosos o contribuinte submetido à ação fiscal, contrariando o art. 112 do CTN, cujo mandamento é no sentido de interpretar da maneira mais favorável ao acusado, as infrações e penalidades definidas pela lei tributária;

b) o trabalho fiscal padece de erros materiais insusceptíveis de saneamento pela autoridade julgadora, por comprometer a exatidão do crédito tributário apurado e ferir o art. 142 do CTN e o art. 10, V, do Dec. nº 70.235/72, ao considerar a ocorrência do fato gerador no mês imediatamente anterior ao da emissão das NF representativas do faturamento omitido;

c) quanto ao IRPJ, é inaplicável a incidência direta da alíquota de 25% sobre a receita omitida, com fundamento no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pois tal prática equivale a utilizar o tributo com efeito de penalidade pecuniária, o que é vedado pelo art. 3º do CTN e a própria Constituição Federal (art. 153, III), ainda mais porque o dispositivo foi revogado pelo art. 36, inciso V, da Lei nº 9.249/95, o qual, por dar tratamento mais benéfico ao caso, permitindo a reconstituição do lucro real, inclusive com a compensação de prejuízo fiscal, deve ser aplicado retroativamente, nos termos do art. 106 do CTN;

d) relativamente ao IRRF, é incabível a incidência prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, de caráter punitivo, pois, em decorrência do art. 75 da Lei nº 8.383/91, os lucros apurados a partir de 01/01/92 ficaram livres da tributação preconizada pela Lei nº 7.713/89 (sic) e, além disso, no momento autuação (sic), o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 estava revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95.

e) de outra parte, tanto o lançamento do IRRF como da Contribuição Social sobre o Lucro, transgridem o princípio da irretroatividade da lei tributária (CF, art. 150, III, "a"),

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

ao se esteiarem no art. 3º da Lei nº 9.064/95, aplicando este dispositivo a pretensos fatos geradores pretendidos, ocorridos no ano-calendário de 1994, em detrimento do contribuinte;

f) sobre a Contribuição Social, especificamente, a impugnante afirma que a aplicação de lei posterior foi, além de tudo, prejudicial, pois somente a partir da Lei nº 9.064/95, a incidência sobre as receitas omitidas recebeu o tratamento de exigência apartada e definitiva, o que até então não era previsto em nenhum diploma legal;

g) no que tange ao PIS, embora o auto faça alusão à Lei Complementar nº 7/70, determina a exigência utilizando como base de cálculo a receita omitida, segundo a sistemática prevista pelos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF e pela Resolução nº 49 do Senado Federal, o que é incabível, pois para cálculo da contribuição, se exigível fosse, deveria ser respeitado o art. 3º, § 2º, da LC 7/70, que manda cobrar das empresas prestadoras de serviços, como é o caso da autuada, 5% do imposto de renda devido (repique);

h) ainda com relação ao PIS destaca a autuada que, pelo fato de ter recolhido a contribuição segundo a disciplina dos Dec.-leis nºs. 2.445 e 2.449/88 (0,65% sobre a receita operacional), qualquer indébito porventura verificado deve ser objeto da compensação ex-officio determinada pelo art. 73 da Lei nº 9.430/96 e art. 6º do Dec. nº 2.138/97;

i) o lançamento da COFINS invoca como base legal os art. 1º a 5º da LC 7/70 (sic), referências genéricas que impedem o exercício constitucionalmente garantido da ampla defesa e do contraditório (CF, art. 5º, LV), ainda mais por serem dispositivos inaplicáveis à fundamentação da exigência, que não atendem aos princípios da legalidade e da tipicidade; e

j) reconhecida a nulidade dos lançamentos principais, igualmente sucumbem as exigências de multa e juros moratórios.”

Conforme Decisão de fls. 327/332, a autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente a exigência, acatando o argumento da impugnante quanto à improcedência do lançamento relativo à contribuição para o PIS, o qual deveria ter sido

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767**

formalizado com base no IR devido (PIS-Repique), segundo as normas do artigo 3º, § 2º da Lei Complementar nº 7/1970, por ser a autuada, empresa prestadora de serviços.

Quanto ao mérito, o julgador singular fundamentou a aludida decisão, com base nos argumentos a seguir sintetizados:

1. improcede a alegação da defesa, no concernente ao benefício constante do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, tanto pelo fato de que a faculdade de recolher os tributos já lançados e declarados pelo sujeito passivo, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, constou expressamente do Termo de Início de Fiscalização de fls. 03, quanto em razão da norma não alcançar eventuais omissões de receitas auferidas e não declaradas, como no presente caso;

2. tendo a empresa sido tributada no ano-calendário de 1994, com base no lucro real, se obrigava a apurar mensalmente os seus resultados, com observância das leis comerciais e fiscais (artigo 3º da Lei nº 8.541/1992); neste sentido, deveria observar o disposto no artigo 359 do RIR/94, cuja base legal é o artigo 10, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/1977, para reconhecer, nos contratos de curto prazo de construção por empreitada, o resultado, à medida da execução; como no caso da obra executada, cuja receita foi omitida, ocorria a medição mensal, a receita deveria ser apropriada no mês em que foi completada a etapa vencida, tenha ou não sido faturada. Invoca o julgador, ainda, o disposto no item 2 da Instrução Normativa SRF nº 21/1979 e a jurisprudência administrativa acerca da matéria, para concluir pela inexistência do erro material apontado pela impugnante;

3. a aplicação do disposto no artigo 43 da Lei nº 8.541/1992, muito embora este dispositivo integre, impropriamente, o Título IV – DAS PENALIDADES do referido diploma legal, não equivale a utilizar o tributo com efeito de sanção pecuniária, como alegado pela defesa.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767**

uma vez que, a partir de sua edição ocorreu a unificação das alíquotas do IRPJ em 25%,
qualquer que seja o regime de tributação;

4. ao estabelecer, no dispositivo acima, que, nos casos de omissão de receitas,
a base de cálculo do tributo constituiria o próprio valor da receita omitida, o legislador partiu do
pressuposto de que todos os custos operacionais da pessoa jurídica foram contabilizados e
integraram, dedutivamente, a apuração do lucro real;

5. descabe a tese da defesa, no sentido de que, em função do dispositivo em
comento haver sido revogado pelo artigo 36, inciso V, da Lei nº 9249/1995, deve este ser
aplicado retroativamente, nos termos do artigo 106, inciso II, alíneas "a" e "c", do Código
Tributário Nacional, tendo em vista que aquele diploma legal continuou configurando a prática
de omissão de receita como infração, a teor de seu artigo 24, além de, como enfocado
anteriormente, a incidência do imposto sobre a receita omitida prevista no dispositivo revogado,
não ter caráter de penalidade;

6. a sistemática de tributação prevista no artigo 43 da Lei nº 8.541/1992 não
permite a compensação de prejuízos, não sendo pertinente, portanto, a referência à
jurisprudência invocada pela impugnante, por esta se referir a situações fáticas ocorridas
anteriormente à edição do aludido diploma legal;

7. quanto à exigência relativa ao IRRF:

7.1. igualmente não cabe a adoção da retroatividade de lei mais benigna
argüida pela defesa em relação à previsão de tributação na fonte dos lucros considerados
distribuídos, constante do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, face a sua revogação posterior, pelos
mesmos motivos que levaram o julgador a concluir desta forma no caso do IRPJ, não obstante



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

a inserção do dispositivo no título relativo às penalidades, impropriedade reconhecida até pelo doutrinador citado na defesa;

7.2. com relação à alegação de que, por força do artigo 75 da Lei nº 8.383/1991, os lucros apurados a partir de 01/01/1992 ficaram livres da tributação prevista na Lei nº 7.713/1988, esclarece o julgador monocrático que a Lei nº 8.541/1992, ao entrar em vigor, deu tratamento diferenciado à presunção legal de lucro distribuído, passando a reger a matéria, neste particular, na forma do artigo 2º, § 1º do Decreto-lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil);

7.3. o argumento de que a exigência foi fundamentada no artigo 3º da Lei 9.064/1995, quando os fatos geradores arrolados ocorreram no ano-calendário de 1994, ferindo o princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária, é contestado na decisão recorrida, a qual esclarece que a aplicação retroativa se limitou a lei de natureza interpretativa, autorizada pelo inciso I do artigo 106 do CTN, tendo, apenas tornada precisa a data da ocorrência do fato gerador considerado (o dia da omissão), ao invés de o mês, como previsto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992; acrescenta não ter havido qualquer prejuízo para o sujeito passivo, em razão de o procedimento haver adotado como ocorrida a omissão, sempre no último dia do mês;

8. quanto ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro:

8.1. a alegação concernente à aplicação retroativa do artigo 3º, § 4º da Lei nº 9.064/1995 é rebatida de igual modo pelo julgador singular, como constou do subitem precedente, esclarecendo aquela autoridade que tal dispositivo veio apenas aclarar a regra concernente à data do vencimento do imposto e das contribuições, fixando-a como a da omissão constatada, o que era lacunoso na redação original do artigo 43 da Lei nº 8.541/1992;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

8.2. equivocou-se a defesa, ao afirmar que a previsão legal de incidência da Contribuição Social sobre omissão de receitas, nos moldes do lançamento efetuado, somente passou a existir por ocasião da edição da Lei nº 9.064/1995, uma vez que o § 1º do artigo 43 da Lei nº 8.541/1992 dispunha, textualmente, que o valor da receita omitida constituirá base de cálculo para *lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social*; subsidiariamente aplica-se ainda, o disposto no artigo 38 da mesma lei, o qual dispõe que valem para a Contribuição Social as mesmas regras prescritas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, donde se conclui, que a tributação de forma separada e definitiva pelo IRPJ, no caso de receita omitida, é válida também para a aludida contribuição.

9. Por fim, no tocante ao lançamento da COFINS, diz o julgador monocrático que o enquadramento legal da exigência nos artigos 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70/1991, não prejudicou o exercício do direito de defesa da contribuinte - mesmo reconhecendo que a citação dos artigos 3º, 4º e 5º do diploma legal, foi desnecessária - visto dispor a autuada de todas as informações imprescindíveis para manifestar seus pontos de discordância relativos ao procedimento fiscal.

Através do recurso de fls. 338/368, a contribuinte vem de requerer a este Colegiado, por intermédio de seu procurador (instrumento de mandato as fls. 369), a reforma da decisão de 1º grau, trazendo os mesmos argumentos constantes da peça impugnatória, e acrescentando suas razões de inconformidade com os fundamentos constantes do julgamento da instância inferior.

Às fls. 383/384, consta cópia de decisão da Justiça Federal, concedendo liminar em Mandado de Segurança, para que o recurso administrativo interposto fosse admitido sem a prova do depósito instituído pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.621-30, de 12/12/1997, sucessivamente reeditada; tal medida foi confirmada pela sentença constante das fls. 387/394.

É o relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

V O T O

CONSELHEIRO LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA - RELATOR

O recurso é tempestivo e, tendo em vista haver sido provado que o sujeito passivo, por ocasião de sua interposição, se achava sob a proteção de liminar concedida em Mandado de Segurança, a qual lhe dispensava da obrigatoriedade de comprovar ter efetuado o depósito instituído pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.621-30, publicada no D.O.U. de 15/12/1997, atende aos pressupostos de sua admissibilidade, devendo, desta forma, ser conhecido.

Pelo relato das matérias constantes dos presentes autos, tenho para mim, existir nestes, um vício processual, o qual carece ser saneado em respeito aos princípios do direito ao contraditório e ao amplo direito de defesa, e do duplo grau de jurisdição.

Observa-se pela leitura do enquadramento legal da peça vestibular (fls. 59), que dentre os dispositivos do RIR/94, listados nenhum guarda relação com o fato do autuante haver computado os valores omitidos nos períodos mensais em que ocorreram as medições dos serviços prestados pela autuada, e não nos meses em que tais serviços foram faturados, conforme cópias das notas fiscais carreadas aos autos. Tampouco a motivação para se adotar tal critério constou da descrição dos fatos no Auto de Infração.

Na fase impugnatória, a autuada, identificando o fato, alegou erro material insanável, que comprometia o lançamento, tendo em vista que, sendo a determinação do montante do crédito tributário devido, requisito essencial para sua validade, segundo o artigo 142 do CTN, o fato de se imputar a um período de apuração, a infração cometida em outro, viciava de tal forma o procedimento, que determinava a sua anulação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

Somente por ocasião da ciência da decisão de primeira instância, foi o sujeito passivo informado que a sistemática adotada na constituição do crédito tributário, se respaldava no artigo 359 do RIR/94 (artigo 10, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977), e no item 2 da Instrução Normativa SRF nº 21/1979), tendo o julgador singular justificado a medida, esclarecendo que esta foi tomada "... no sentido de que, nos contratos de curto prazo de construção por empreitada, o resultado deverá ser reconhecido à medida da execução. Assim, como a cada mês ocorria a medição da obra executada, a receita deve ser apropriada no mês em que foi completada a etapa medida, tenha ou não sido faturada."

No recurso interposto, a contribuinte insiste na existência de erro material insanável e passa a contestar os fundamentos da decisão concernentes àquela particularidade do lançamento, alegando que a regra contida no dispositivo supra do Regulamento, é inaplicável à espécie dos autos, pelos motivos que discorre.

Do exposto, pode-se concluir que:

1. a decisão de 1º grau aperfeiçoou o lançamento original, por motivar uma sistemática de apuração do crédito tributário constituído, adotada por ocasião de sua formalização, sem que a autoridade fiscal a tivesse justificado; tal fato encontra guarida no disposto no artigo 145, inciso III, combinado com o artigo 149, inciso IX, ambos do CTN;

2. entretanto, por obediência aos princípios do contraditório e amplo direito de defesa e do duplo grau de jurisdição, deveria aquela autoridade julgadora, devolver o prazo para impugnação, não o fazendo;

3. desta forma, somente na fase recursal teve a contribuinte a oportunidade de manifestar sua inconformidade quanto àquela matéria específica, sendo-lhe suprimida, portanto, uma instância administrativa;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10215.000515/97-35
ACÓRDÃO N° : 105-12.767

4. o fato descrito encerra, a meu ver, hipótese de cerceamento do direito de defesa, cujo reconhecimento, por esta instância administrativa, determina a declaração de nulidade da decisão de primeira instância, com fulcro no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972.

Em consequência, voto no sentido de declarar NULA a decisão de 1º grau, devendo o recurso ora interposto ser conhecido como impugnação e determinar que outra decisão seja prolatada pela autoridade julgadora singular, na boa e devida ordem.

Sala das Sessões – DF, em 18 de março de 1999.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA