



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10680.016563/2002-31  
**Recurso n°** 149.865 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTRO  
**Acórdão n°** 103-23.417  
**Sessão de** 16 de abril de 2008  
**Recorrente** ANTONIO CARLOS BRAGA  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

**NULIDADE.** Não se acolhe alegação de nulidade de decisão administrativa que afasta de forma motivada todos os argumentos apresentados pelo contribuinte. Preliminar rejeitada.

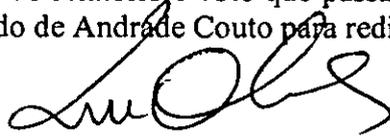
**DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA.** Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN. Preliminar de decadência acolhida.

**DECADÊNCIA.CSLL E COFINS. PRAZO -** O prazo para a Fazenda exercer o direito de fiscalizar e constituir pelo lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, consoante permissivo do § 4º do art. 150 do CTN, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído

**ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - PESSOA JURÍDICA POR EQUIPARAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.** A não apresentação dos livros e documentos necessários à apuração do lucro auferido na atividade desenvolvida pelo contribuinte implica arbitramento do lucro. Tratando-se de pessoa jurídica que se dedica à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio, o arbitramento de lucro será apurado deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado. Recurso voluntário a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ANTONIO CARLOS BRAGA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos NÃO ACOLHER as preliminares de nulidade. Por voto de qualidade REJEITAR a preliminar de decadência em relação à CSLL e à Cofins, vencidos os conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho (Relator), Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento. Por maioria de votos ACOLHER preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até outubro de 1997 (inclusive), relativamente ao PIS, e até setembro de 1997 (inclusive), relativamente ao IRPJ, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Antonio Bezerra Neto, que não acolheram a preliminar em relação ao PIS, ante o disposto no art. 45 da Lei nº 8212/91, e o conselheiro Luciano de Oliveira Valença, que não acolheu a preliminar em relação ao IRPJ e ao PIS, em função do disposto no art. 173, I do CTN e no art. 45 da Lei nº 8212/91, respectivamente. No mérito, por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA  
PRESIDENTE



LEONARDO DE ANDRADE COUTO  
Redator Designado

Formalizado em: 13 NOV 2008

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ANTONIO CARLOS BRAGA em face de acórdão proferido pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE BELO HORIZONTE - MG, assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Data do fato gerador: 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997, 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000*

*Ementa: RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS.*

*Na ausência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/07/2000*

*Ementa: PIS SOBRE OMISSÃO DE RECEITA - APURAÇÃO REFLEXA.*

*O decidido no julgamento do IRPJ faz coisa julgada no decorrente, no mesmo grau ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Data do fato gerador: 31/03/1997, 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997, 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000*

*Ementa: CSLL SOBRE O LUCRO ARBITRADO.*

*O decidido no julgamento do IRPJ faz coisa julgada no decorrente, no mesmo grau ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Data do fato gerador: 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997,*

31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998,  
31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998,  
31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998,  
28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999,  
31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 29/02/2000,  
31/03/2000, 30/04/2000, 31/07/2000

*Ementa: COFINS - OMISSÃO DE RECEITA.*

*O decidido no julgamento do IRPJ faz coisa julgada no decorrente, no mesmo grau ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.*

*Lançamento Procedente”*

Por representar com fidelidade parte significativa do conteúdo destes autos, transcreve-se trecho do relatório apresentado pela E. Delegacia de Julgamentos recorrida, o qual passa a fazer parte integrante deste relatório, *verbis*:

*“Trata o presente processo do Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 14/20, lavrado contra o contribuinte em epígrafe para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 32.129,53, a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas cujos fatos geradores se reportam a 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997, 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000 e 30/09/2000.*

*Em decorrência, lavram-se também os Autos de Infração de fls. 21/28, 29/37 e 38/45, para constituição dos créditos tributários nos valores de R\$ 6.469,78; R\$ 9.541,42 e R\$ 23.944,07, a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS; Contribuição social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, respectivamente, referente a infrações cujos fatos geradores se reportam a 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000 e 31/07/2000.*

*Aludidos créditos tributários são assim condensados:*

|                             | IRPJ      |
|-----------------------------|-----------|
| Imposto/Contribuição        | 13.106,35 |
| Juros de Mora               | 9.193,48  |
| Multa Proporcional          | 9.829,70  |
| Total do crédito tributário | 32.129,53 |

**Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ:**

*De acordo com a descrição dos fatos à fl. 15, o lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte que apurou infrações à legislação tributária que resultou no arbitramento da:*

**001. RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS.**

*Infere-se, textualmente, tratar-se de “arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termos de intimação em anexo, deixou de apresentá-los”.*

*“Valores apurados através dos contratos de compra e venda e/ou informações prestadas pelos compradores dos imóveis, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, sendo parte integrante deste:”*

*Enquadramento legal: art. 47, inc. III, e art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 150, § 1º, incs. I, II, III; 152; 156; 160; 530, incs. I e III; e 534 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.*

**Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep:**

*Infere-se, textualmente, tratar-se de “lançamento decorrente da fiscalização do imposto de renda da pessoa jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição”.*

**001. PIS SOBRE OMISSÃO DE RECEITA – APURAÇÃO REFLEXA.**

*De acordo com a descrição dos fatos às fls. 22/23, o lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte que detectou infrações à legislação tributária, cujos “valores foram apurados através dos contratos de compra e venda e/ou informações prestadas pelos compradores dos imóveis, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, sendo parte integrante deste”:*

*Enquadramento legal: art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07, de 1970; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 1973; Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 1982; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 2º, inc. I; 3º; 8º, inc. I e 9º, da Medida Provisória nº 1.212, de 1995 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715, de 1998; art. 3º, da Lei nº 9.715, de 1998; arts. 2º, inc. I; 8º, inc. I, e 9º da Lei nº 9.715, de 1998; arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718, de 1998.*

**Contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSLL:**

*Infere-se, textualmente, tratar-se de “lançamento decorrente da fiscalização do imposto de renda da pessoa jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição”.*

#### 001. CSLL SOBRE O LUCRO ARBITRADO.

*De acordo com a descrição dos fatos às fls. 30/31, o lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte que detectou infrações à legislação tributária, cujos "valores foram apurados através dos contratos de compra e venda e/ou informações prestadas pelos compradores dos imóveis, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, sendo parte integrante deste:"*

*Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; arts. 19 e 20, da Lei nº 9.249, 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.807, de 1999 e reedições; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e reedições.*

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins:*

*Infere-se, textualmente, tratar-se de "lançamento decorrente da fiscalização do imposto de renda da pessoa jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição".*

#### 001. COFINS – OMISSÃO DE RECEITA.

*De acordo com a descrição dos fatos às fls. 39/40, trata-se de "apuração reflexa decorrente dos contatos de compra e venda e/ou informações prestadas pelos compradores dos imóveis, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, sendo parte integrante deste:"*

*Enquadramento legal: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 2º; 3º e 8º, da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da medida Provisória nº 1.807, de 1999 e suas reedições; arts. 2º; 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da medida Provisória nº 1.807, de 1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e suas reedições.*

*O contribuinte, foi cientificado dos "Autos de Infração" (fls. 14, 21, 29 e 38), do "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 46/50) e dos "Anexos" (fls. 51/59), em 14 de novembro de 2002 (fls. 14, 21, 29, 38 e 50). Inconformado com as exigências, por seu procurador, instrumento de mandato à fl. 302, apresentou uma única impugnação contestando os quatro lançamentos (fls. 293/301), que foi recepcionada em 13 de dezembro de 2002, expendendo, em síntese as seguintes razões de discordância:*

#### PRELIMINARES.

##### I – DA DECADÊNCIA.

*.trata-se de lançamento por homologação, caso em que, se a lei não fixa prazo para essa homologação, não cabe a regra do art. 173, mas sim o contido no art. 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional – CTN;*

*.por essa razão, na data da lavratura do presente auto de infração já decaíra o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pertinente aos meses de janeiro a outubro do ano-calendário de 1997;*

*.reporta-se à jurisprudência administrativa, transcrevendo ementas de decisões emanadas do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que a seu ver embasam sua tese de que os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a novembro de 1997, já não poderiam ser objeto de lançamento de ofício;*

## **II – DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.**

*.afirma que o "Termo de Início de Fiscalização" baseou-se na Lei nº 10.174, de 09/01/2001.*

*.o próprio termo afirmaria que "os valores da movimentação financeira foram obtidos com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras, de acordo com o artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, alterada pela Lei nº 10.174, de 09/01/2001."*

*.o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 24/10/1996 foi alterado pela Lei nº 10.174, de 09/01/2001 que entrou em vigor na data de sua publicação;*

*.pelo princípio da anterioridade da lei aplicado no direito tributário, a Lei nº 10.174, de 2001, somente se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2001;*

*.em relação aos fatos geradores anteriores a 2001, aplicar-se-á a Lei nº 9.311, de 1996;*

*.a aplicação de lei nova, vigente à época em que foi efetuado o lançamento, a fato jurídico pretérito, ofende o princípio da irretroatividade (Constituição Federal de 1988 e art. 144 do CTN);*

*.lançamentos cujos fatos geradores sejam anteriores a 2001 não podem se basear em lei nova, cuja eficácia se deu posteriormente à ocorrência deles;*

*.reporta-se à doutrina e jurisprudência administrativa, transcrevendo trechos de obras atribuídos aos juristas João Franzen de Lima, Aliomar Baleeiro, Hiromi Higuchi, e de boletim especializado de legislação tributária; além de ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, que a seu ver corroboram a tese de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei;*

*.suscita que é evidente o vício existente no auto de infração;*

*.por isso, o ato administrativo que deu origem ao processo não produziria efeito válido porque a fiscalização se fundamentou em lei nova, para obter dados do contribuinte, anteriores à sua vigência;*

*.a Lei nº 10.174, de 2001, não poderia ter sido utilizada para buscar elementos que contribuíram para a lavratura do auto de infração referente a fatos geradores cuja ocorrência se deu anteriormente à publicação de referida lei;*



*.enfim, suscita nulidade do auto de infração, em face de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei.*

**MÉRITO.**

*.somente teria sido equiparado à pessoa jurídica (empresa individual) na data de 17/07/2002;*

*.até esta data, por não estar obrigado a manter escrituração contábil, não possuía a escrituração regular concernente à pessoa jurídica;*

*.por essa razão, somente estaria obrigado a apresentar declaração de pessoa jurídica em 2003;*

*.o embasamento do lançamento pois, "na falta de apresentação da escrituração regular", é improcedente, uma vez que somente a partir de 19/07/2002 se cadastrou como empresa individual;*

*.está anexando cópia da Declaração de Firma Mercantil Individual, datada de 19/07/2002, época em que começou a providenciar escrituração contábil pertinente à pessoa jurídica;*

*.esta escrituração não poderia ser elaborada no prazo estabelecido pelo fisco;*

*.a fiscalização concedeu prazo inicial de 20 (vinte) dias no Termo de Início de Ação Fiscal e outros 20 (vinte) dias no Termo de Intimação de 17/07/2002;*

*.o prazo foi insuficiente para contabilizar eventos ocorridos desde 1995;*

*.quanto ao prazo, transcreve ementa de jurisprudência administrativa emanada do Conselho de Contribuintes que, a seu ver, retrata o posicionamento daquela instância acerca do prazo para atualização de escrita;*

*.o autuante teria deixado de considerar a planilha elaborada pelo contribuinte que demonstra a receita auferida em cada venda efetivamente realizada, levando em conta os Contratos de Compra e venda juntados, bem como os comprovantes das despesas realizadas;*

*.entende que há contradição do autuante que arbitrou o lucro por "falta de apresentação de escrituração regular", ao passo que admite, textualmente, que "teria havido apresentação de documentos contábeis";*

*.requer, então que sejam analisados os elementos de provas apresentados que, a seu ver, corroboram perfeitamente a Planilha elaborada, que a fiscalização não teria apreciado;*

*.refuta que a fiscalização não levou em conta os prejuízos ocorridos nos anos-calendário de 1995 e de 1996, retratados nas Planilhas;*

*.sustenta que "o autuante deveria ter deduzido todos os prejuízos ocorridos nos anos-calendário de 1995 e de 1996, que apesar de já terem decaído para efeito de lançamento, são perfeitamente válidos e*

*eficazes para a efetiva compensação de prejuízos”, interpretando jurisprudência emanada de acórdãos do Conselho de Contribuinte;*

*.diante dessas razões propugna liminarmente:*

*a) pelo cancelamento do auto de infração; e/ou*

*b) pela análise das Planilhas elaboradas pelo contribuinte;*

*c) pela análise dos documentos e Razão auxiliar das despesas e receitas juntados;*

#### *PROCESSOS DECORRENTES.*

*(PIS, Contribuição Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).*

*.todos os processos decorrentes se originaram do processo principal, que arbitrou o lucro em vista da falta de apresentação de escrituração regular;*

*.assim sendo, está evidente a correlação existente entre tais processos decorrentes e o processo matriz;*

*.requer, com observância do princípio da decorrência, seja considerada em relação aos lançamentos decorrentes, toda argumentação expendida para contestar o lançamento do IRPJ, inclusive quanto às alegações de nulidade.*

#### *CONCLUSÃO.*

*.pede provimento integral da impugnação.*

*Com a impugnação o defendente aportou ao processo as planilhas de fls. 304/305.*

*Após exame prefacial, mediante despacho fundamentado à fl. 306, os autos do processo retornaram à Repartição de origem para intimar o interessado a regularizar os documentos atinentes à representação processual.*

*A representação foi regularizada, conforme atestam expediente de fl. 308 e cópias de documentos às fls. 309/311.*

*Consigne-se que os autos foram instruídos, ainda, com as cópias de documentos coligidos pela fiscalização e juntados no Anexo 01, numerado de fls. 01 a 158. Tais documentos, nos termos do “Termo de Verificação Fiscal” (fl. 49), “constituem em elementos de prova juntamente com os documentos já constantes no processo”.*

O acórdão acima ementado considerou insubsistente a impugnação e, por conseguinte, procedentes os lançamentos.

Em sede preliminar, o acórdão impugnado não acolheu a arguição de decadência relativa aos créditos referentes a fatos geradores ocorridos até a competência outubro/1997, sob o fundamento de que o prazo decadencial teria início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ele poderia ter sido lavrado, a teor do disposto no art. 173, I do CTN.

Ainda preliminarmente, o acórdão recorrido afastou as alegações da Recorrente sobre a alegada ilegitimidade da quebra de seu sigilo bancário pela Fiscalização, visto que não haveria qualquer irregularidade no acesso aos extratos e dados bancários da Recorrente pelos agentes da SRF.

No mérito, considerada a necessária equiparação da pessoa física à pessoa jurídica desde o ano-calendário de 1996 (ano da primeira alienação imobiliária) e diante da não apresentação dos livros e documentos necessários à apuração do lucro da atividade imobiliária desenvolvida pela Recorrente, o acórdão sustentou que seria indispensável a realização de arbitramento de lucro para a cobrança de IRPJ e CSLL do período assinalado. Segundo o acórdão, referido arbitramento deveria se dar mediante dedução da receita bruta trimestral do custo do imóvel devidamente comprovado, o que teria sido observado pela Fiscalização no caso dos autos.

Ante as sucessivas intimações realizadas pela Fiscalização e o prazo de duração do procedimento fiscal (117 dias), o acórdão recorrido afastou também a alegação da Recorrente quanto à insubsistência do arbitramento por conta da suposta exigüidade de tempo concedida ao contribuinte para apresentação dos documentos fiscais.

Ainda em sede de mérito, o acórdão rechaçou a alegação da Recorrente relativa à *“falta de análise das planilhas (razão auxiliar de receitas e despesas) e respectivos elementos de provas apresentados”*. Reportando-se aos fatos trazidos à colação pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”, fls. 48), o aresto asseverou a correção do procedimento fiscal (de arbitramento) e a imprestabilidade de tais planilhas para apuração do lucro real a ser tributado. Por fim, o acórdão não acolheu a alegação de que não teriam sido aproveitados os prejuízos dos anos-calendário de 1995 e de 1996, sob os fundamentos de que: (i) não haveria previsão legal para a dedução de eventuais prejuízos de períodos anteriores àquele objeto do arbitramento; e, principalmente, (ii) tais prejuízos não teriam por substrato a escrituração e os registros contábeis e fiscais atinentes obrigatórios, sendo descabido *“ao Fisco sobrepor-se ao contribuinte para apurar e efetuar compensação, de ofício, de eventual prejuízo não apurado, não declarado e, nem sequer escriturado pelo interessado.”*

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reproduz as razões de sua impugnação, acrescentando a elas apenas preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por suposta falta de motivação.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

### (i) Das preliminares de nulidade do acórdão recorrido e dos lançamentos

As preliminares de nulidade dos lançamentos e do acórdão recorrido argüidas pela Recorrente não merecem ser acolhidas, visto que o agente atuante e a D. Autoridade Julgadora *a quo* cumpriram as determinações administrativas aplicáveis à espécie.

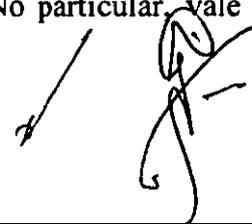
Ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve cerceamento ao seu direito de defesa. A Recorrente teve inúmeras oportunidades no curso deste procedimento para se manifestar e apresentar argumentos e documentos que pudessem ilidir a legitimidade dos lançamentos fiscais. Tais lançamentos estão adequadamente lavrados, com observância a todos os requisitos de forma previstos no art. 10 do Decreto n. 70.235/72. A obrigação tributária encontra-se devidamente circunstanciada nos lançamentos, com precisa indicação dos dispositivos legais que justificaram a lavratura dos autos de infração.

O acórdão recorrido encontra-se adequadamente motivado. Referido acórdão justifica plenamente a legitimidade do arbitramento de lucros realizado pela Fiscalização, como também apresenta argumentos suficientes para afastar os pleitos da Recorrente de exame de planilhas e de utilização de alegados prejuízos auferidos em exercícios anteriores. Tais planilhas e prejuízos fiscais foram refutados pelo acórdão pelo fato de não encontrarem respaldo em escrituração comercial hábil e idônea.

Em relação à alegada ilegitimidade do ato do agente fiscal de se utilizar de extratos bancários de interesse da Recorrente, resta assentado o entendimento nesse Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que a Fiscalização pode servir-se de dados bancários sigilosos dos contribuintes para a constituição de créditos tributários relativos a fatos anteriores à edição da Lei n. 10.174/01, respeitada, obviamente, a decadência tributária.

Esse Relator entende, particularmente, que referida legislação apenas poderia legitimar procedimentos de fiscalização (baseados em informações bancárias) para a apuração de fatos posteriores à edição da lei que modificou a expressa restrição contida no art. 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96. Com efeito, apenas a partir da vigência da Lei Complementar nº 105, de 10.01.2001, seria possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei nº 10.174/2001, sem a prévia requisição judicial.

A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, como é o caso dos autos, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das leis. Não pode o agente fiscal ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar nº 105/01, sem o crivo do Poder Judiciário. No particular, vale transcrever



trecho do voto do Exmo. Min. Peçanha Martins, do E. Superior Tribunal de Justiça, no REsp. n. 531.826/SC, de relatoria do Exmo. Min. Castro Meira, *verbis*:

*"Cuidam os autos de questão atinente à utilização, pela Receita Federal, das informações prestadas por estabelecimentos bancários, objetivando subsidiar procedimento administrativo-fiscal.*

*Em ação mandamental ADEMIR BREHMER requereu medida liminar objetivando obstar a remessa, pelo Sr. Gerente do Banco do Estado de Santa Catarina S/A à Fazenda Nacional e seus agentes, de quaisquer informações referentes à movimentação bancária, ativa e passiva, do impetrante, exigidas sob a égide da LC 105/2001, do Decreto 3.724/2001 e da Lei 10.174/2001; a imediata suspensão das providências necessárias à expedição da Requisição de Informações de Movimentação Financeira (Decreto 3.724/2001) e, caso já expedida, a suspensão da validade da mesma.*

.....  
*Já esposai a minha posição sobre o tema ora apreciado em julgado desta eg. 2ª Turma quando decidimos o REsp. 668.012/PR e o faço, nestes autos, no mesmo sentido.*

*O sigilo bancário e a inviolabilidade de comunicações são modalidades de garantias da inviolabilidade da vida privada das pessoas, estabelecidas no art. 5º, X, da CF, "in verbis".*

*"X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;"*

*Como reforço ao direito de inviolabilidade da intimidade e da vida privada, foi especificada a inviolabilidade das comunicações no art. 5º, XII, da CF, assim redigido:*

*"XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;*

*O sigilo bancário encontra, portanto, duplo fundamento constitucional de proteção: o direito à vida privada e ao sigilo de dados. Contudo, não é um direito absoluto, por isso que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da justiça, observados os procedimentos estabelecidos em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade.*

*Até a edição da LC 105/2001, cuja constitucionalidade está sendo objeto de discussão nas ADINs 2386/DF, 2.389/DF, 2390/DF, 2397/DF e 2406/DF, o STF decidia que:*

*"Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a Constituição Federal consagra, art. 5º, inciso X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente, e sem a intervenção da autoridade*

*judiciária a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa." (RECR 215301)*

*"A natureza eminentemente constitucional do direito à privacidade impõe, no sistema normativo consagrado no texto da Constituição da República, a necessidade da intervenção jurisdicional no processo de revelação de dados (disclosure) pertinentes às operações financeiras, ativa e passiva, de qualque pessoa, eventualmente sujeita à ação investigatória do Poder Público". (MS 217294).*

*O STJ também se pronunciou no mesmo sentido, em inúmeros julgados, como demonstram as ementas que ora destaco:*

*"PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - SIGILO BANCÁRIO - QUEBRA - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - FISCAL - IMPOSSIBILIDADE - ACÓRDÃO FUNDADO EM MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL - VIOLAÇÃO À LEI FEDERAL NÃO CONFIGURADA - PREQUESTIONAMENTO AUSENTE - PRECEDENTES.*

.....  
*A Lei Tributária Nacional (art. 197, § único) limita a prestação de informações àqueles dados que não estejam legalmente protegidos pelo sigilo profissional. Esta Eg. Corte vem decidindo no sentido da ilegalidade da quebra do sigilo bancário mediante simples procedimento administrativo fiscal, face a garantia constitucional da inviolabilidade dos direitos individuais, exceto quando houve relevante interesse público e por decisão do Poder Judiciário, guardião dos direitos do cidadão. Recurso não conhecido." (REsp. 114760/DF, D.J. 23.08.1999, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins)*

*"TRIBUTÁRIO. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA COM BASE EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (artigo 5º, inciso X). Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente a movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender as demais solicitações de informações encaminhadas pelo fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. Apenas o poder judiciário, por um de seus órgãos, pode eximi as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matérias arroladas em lei. Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, parágrafo 5º, da Lei n. 4.595/64 e 197, inciso II e paragrafo 1º do CTN. Recurso improvido, sem discrepância." (REsp. 37.566-RS, D.J. 28.03.94, Rel. Min. Demócrito Reinaldo).*

*"SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À PRIVACIDADE DO CIDADÃO. QUEBRA DO SIGILO. REQUISITOS LEGAIS. RIGOROSA OBSERVÂNCIA. A ordem jurídica autoriza a quebra do sigilo*



bancário, em situações excepcionais. Implicando, entretanto, na restrição do direito à privacidade do cidadão, garantida pelo princípio constitucional, é imprescindível demonstrar a necessidade das informações solicitadas, com o estrito cumprimento das condições legais autorizadas." (REsp. 161.263-RS, D.J. 23.03.98, Rel. Min. Hélio Mosimann).

*"MANDADO DE SEGURANÇA. SIGILO BANCÁRIO. PRETENSÃO ADMINISTRATIVA FISCAL. RÍGIDAS EXIGÊNCIAS E PRECEDENTE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LEI 8.021/90. (ART. 5º, PARÁGRAFO ÚNICO). 1. O sigilo bancário não constitui direito absoluto, podendo ser desvendado diante de fundadas razões, ou da excepcionalidade do motivo, em medidas e procedimentos administrativos, com submissão a precedente autorização judicial. Constitui ilegalidade a sua quebra em processamento fiscal, deliberado ao alvitre de simples autorização administrativa. 2. Reservas existentes à auto-aplicação do art. 8º, parágrafo único, da Lei 8.021/90 (REsp. 22.824-8-CE – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro). 3. Precedentes jurisprudenciais. 4. Recurso sem provimento." (114.741-DF, D.J. 18.12.98, Rel. Min. Milton Luiz Pereira).*

*Firmou-se, assim, o entendimento de que não se tratava de um direito absoluto individual, mas que só podia ser quebrado por determinação judicial, tendo em vista outros interesses que o exigissem, como por exemplo a investigação de ilícitos criminais, assegurado o devido processo legal. Tal decisão deveria ser lastreada em indícios de fato delituoso e de sua autoria, bem como na imprescindível necessidade de obtenção de prova por meio de quebra de sigilo bancário.*

*Por essas razões, tanto o STF como o STJ, decidiram não ser possível a quebra do sigilo no curso do processo administrativo sem a manifestação de autoridade judicial, e muito menos por simples solicitação de autoridade administrativa ou do Ministério Público.*

*Por ser uma providência excepcional, exige não apenas cautela e prudência por parte do magistrado, como também indícios instrutórios mínimos de autoria e materialidade delitiva. Deve ser acompanhada de uma fundamentação razoável, de um motivo racional, de uma suspeita objetiva e fundada. Deve haver, ainda, uma relação de pertinência entre a prova pretendida, com as informações bancárias, e o objeto das investigações em curso. Isto é, deve ser demonstrado que a providência requerida é indispensável ao êxito das investigações.*

*Sobre o tema, destaco lição de Aliomar Baleeiro, ao comentar o art. 197 do CTN, in "Direito Tributário Brasileiro", revisto e complementado por Misabel Machado, 11ª ed., págs. 1000/1001:*

*"Constatamos, então, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal converge para o mesmo sentido dado por outros sistemas jurídicos, como Áustria, Alemanha, EEUU, Canadá, etc., ao direito à privacidade, de que o sigilo bancário é expressão. Extraído diretamente do Texto Constitucional, não basta para excepcioná-lo nem mesmo a edição de uma lei complementar, pois a Lei n. 4.595/64 assim foi recepcionada pela Constituição, segundo a visão do Relator do acórdão, Min. Carlos Velloso. Mesmo o Poder Judiciário, que*

*indubitavelmente pode afastar o sigilo bancário, mormente em matéria penal, à luz da própria Lei n. 4.595/64, não é livre para fazê-lo, sem o cumprimento de determinados requisitos materiais. O Supremo Tribunal Federal não se satisfaz, portanto, para rompimento do sigilo bancário, um direito fundamental constitucionalmente consagrado, com a edição de uma lei complementar autorizativa, se essa lei complementar, em seu conteúdo, não contiver requisitos mínimos - existindo investigação em inquérito penal formalmente instaurado - tais como:*

- *existência de início de prova quanto à ocorrência do delito, da autoria do delito e sua materialidade (princípio da objetividade material);*
- *existência de pertinência ou relação necessária entre a documentação cuja revelação se pede e o objeto criminalmente investigado (princípio da pertinência e adequação);*
- *imprescindibilidade da quebra do sigilo para o êxito das investigações (princípio da proibição de excesso).*

*A decisão do Superior Tribunal de Justiça (RE n. 37.566-5/RS), posterior àquela do Supremo Tribunal Federal, datada de 02 de fevereiro de 1994, nega o livre acesso da autoridade administrativa fiscal às informações e registros entregues à guarda bancária, interpretando a expressão contida na Lei n. 4.595/64 - Processo Instaurado - como processo judicial e negando valia ao art. 8º da Lei n. 8.021/90. E nem poderia ser de outra maneira.*

*Se, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, o Poder Judiciário, expressamente autorizado pela Lei n. 4.595/64 a requisitar informações às instituições financeiras, está limitado e condicionado, em suas decisões, à observância de certos requisitos mínimos, acautelatórios e moderadores, assecuratórios da garantia constitucional do sigilo bancário, expressão do direito à privacidade, os demais Poderes, quer se trate do Legislativo, quer do Ministério Público em investigação penal ou da Administração Fazendária no lançamento e fiscalização dos tributos, não gozam nem poderiam gozar, de livre acesso, incontestável, às informações bancárias. A possibilidade de oposição e resistência do contribuinte - essência e núcleo do direito à privacidade - seria nulificada se não fosse ouvido em juízo, ou se não pudesse opor defesa oportuna à pretensão fazendária ou a eventuais abusos em inquérito penal."*

*Com a edição da LC 105/2001, que permite a quebra do sigilo bancário pela autoridade fiscal, não ficou afastada a necessidade de demonstração consistente das suspeitas e da necessidade da medida, o que só pode ser obtido ao fim do processo administrativo, devendo ser cercada pelo mesmo rigor e cuidados exigidos para a decretação da quebra por autoridade judiciária e pelas CPIS.*

*No caso dos autos, a iniciativa para a quebra do sigilo bancário se deu através do "Termo de Início de Fiscalização" e das providências para a expedição da "Requisição de Informações de Movimentação Financeira" (RMF), sem qualquer ordem judicial, já que a autoridade*



*administrativa enquadrando a situação do impetrante na seguinte disposição:*

*"Art. 3º Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:*

.....  
*XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.*

.....  
*§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:*

*I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;"*

*E, se valendo da alteração introduzida pela Lei 10.174/2001 no art. 11 da Lei 9.311/96, utilizou-se dos valores da movimentação financeira do impetrante do ano de 1998, obtidos com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras, para iniciar ação fiscal concernente ao imposto de renda, intimando o contribuinte para comprovar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias.*

*Tal conduta era expressamente proibida pelo § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96. A alteração introduzida pela Lei 10.174/01 não pode atingir fatos ocorridos em 1998, sob pena de se violar o princípio da irretroatividade das leis.*

*Ademais, à época, vigia a Lei 4.595/64, com status de lei complementar que admitia a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial devidamente fundamentada ou por pedido de Comissão Parlamentar de Inquérito, instituída na forma estabelecida pela Constituição Federal. A regra do § 1º do art. 144 do CTN refere-se ao procedimento administrativo e às prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com o direito fundamental de sigilo bancário, que só pode ser quebrado na forma estabelecida em lei."*

Contudo, e com ressalva do entendimento pessoal desse Relator, acolhe-se nesse voto o entendimento predominante no E. Superior Tribunal de Justiça e nesse Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de admitir a legitimidade da verificação da ocorrência de fato gerador por intermédio de informações bancárias do contribuinte, mesmo quando aquele (o fato gerador) tiver ocorrido anteriormente à edição da Lei n. 10.174/01. Assim se depreende de ementas de acórdãos proferidos pela E. Corte Especial e E. Corte Administrativa, respectivamente, *verbis*:

*"DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO-CONFIGURADA. SIGILO BANCÁRIO. LC 105/2001 E LEI 10.174/2001. USO DE DADOS DE*

**MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS PELAS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. APLICAÇÃO IMEDIATA. PRECEDENTES.** 1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002. 2. A Lei 9.311/1996 ampliou as hipóteses de prestação de informações bancárias (até então restritas - art. 38 da Lei 4.595/64; art. 197, II, do CTN; art. 8º da Lei 8.021/1990), permitindo sua utilização pelo Fisco para fins de tributação, fiscalização e arrecadação da CPMF (art. 11), bem como para instauração de procedimentos fiscalizatórios relativos a qualquer outro tributo (art. 11, § 3º, com a redação da Lei 10.174/01). 3. Também a Lei Complementar 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras" (arts. 5º e 6º). 4. Está assentado na jurisprudência do STJ que "a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005. No mesmo sentido: REsp 628.116/PR, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 03/10/2005; AgRg no REsp 669.157/PE, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 01/07/2005; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005). 5. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 701996/RJ, Rel.: Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 06.03.2006, p. 195).



.....  
**Número do Recurso: 139841**

**Câmara: SEXTA CÂMARA**

**Número do Processo: 10840.004076/2003-27**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPF**

**Recorrente: PÉRSIO MORETTI PAULINO**

**Recorrida/Interessado: 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II**

**Data da Sessão: 19/10/2005 01:00:00**

**Relator: Wilfrido Augusto Marques**



**Decisão: Acórdão 106-14989**

**Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer a decadência aos fatos geradores ocorridos em 1997 e excluir da base de cálculo as importâncias de R\$xxxxxx, R\$xxxxxx e R\$xxxxxx; respectivamente, nos anos-calendário de 1998, 2000 e 2001.

**Ementa:** QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – A jurisprudência deste Conselho orientou-se pela admissão do uso retroativo dos dados da CPMF e da quebra do sigilo pela autoridade fiscal, ainda que mantida a reserva do entendimento pessoal. (...)

Por tais fundamentos, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

**(ii) Da preliminar de decadência**

Nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito tributário é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

*Art. 150. Omissis.*

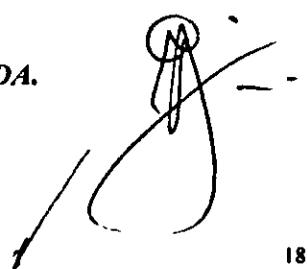
*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude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

Não é recente em nossa jurisprudência o reconhecimento da decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 5 (cinco) anos contados da ciência pelo contribuinte da lavratura do respectivo lançamento, diante do quanto dispõe os artigos 150, § 4º, do CTN. O extinto E. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, há muito **sumulou** o entendimento de que a constituição de crédito tributário, efetivada pelo lançamento tributário, está sujeita ao prazo quinquenal de decadência. *Verbis*:

**Súmula 108.** *A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de cinco anos.*

Desse entendimento jurisprudencial não destoam esse E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DA FAZENDA NACIONAL, *verbis*:

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| <b>Número do Recurso:</b>     | <b><u>143533</u></b>                      |
| <b>Câmara:</b>                | <b>SÉTIMA CÂMARA</b>                      |
| <b>Número do Processo:</b>    | <b>13839.002264/00-89</b>                 |
| <b>Tipo do Recurso:</b>       | <b>VOLUNTÁRIO</b>                         |
| <b>Matéria:</b>               | <b>IRPJ</b>                               |
| <b>Recorrente:</b>            | <b>PLASCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.</b> |
| <b>Recorrida/Interessado:</b> | <b>1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP</b>           |
| <b>Data da Sessão:</b>        | <b>16/06/2005 00:00:00</b>                |
| <b>Relator:</b>               | <b>Octávio Campos Fischer</b>             |



**Decisão:** *Acórdão 107-08124*  
**Resultado:** *OUTROS – OUTROS*  
**Ementa:** *IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN.(...)*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso:** *145370*  
**Câmara:** *OITAVA CÂMARA*  
**Número do Processo:** *13830.000128/00-16*  
**Tipo do Recurso:** *VOLUNTÁRIO*  
**Matéria:** *IRPJ*  
**Recorrente:** *HEDDY RIBEIRO S/C LTDA. – ME*  
**Recorrida/Interessado:** *5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP*  
**Data da Sessão:** *22/03/2006 00:00:00*  
**Relator:** *Luiz Alberto Cava Maceira*  
**Decisão:** *Acórdão 108-08752*  
**Resultado:** *DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE*  
**Ementa:** *IRPJ – DECADÊNCIA – JANEIRO DE 1995 – É cristalino o entendimento de que sendo o lançamento do imposto de Renda da Pessoa Jurídica na modalidade por homologação, decai no prazo de 05 (cinco) anos o direito da Fazenda em procedê-lo, nos termos do §4º do art. 150 do CTN. (...)*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso:** *116508*  
**Câmara:** *OITAVA CÂMARA*  
**Número do Processo:** *10283.002808/96-81*  
**Tipo do Recurso:** *VOLUNTÁRIO*  
**Matéria:** *IRPJ E OUTROS*  
**Recorrente:** *CONAVE - COMÉRCIO E NAVEGAÇÃO LTDA.*  
**Recorrida/Interessado:** *DRJ-MANAUS/AM*  
**Data da Sessão:** *13/05/1998 00:00:00*  
**Relator:** *Luiz Alberto Cava Maceira*  
**Decisão:** *Acórdão 108-05139*  
**Resultado:** *DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE*  
**Ementa:** *IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por se tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no parágrafo 4o. do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo*



*inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência reconhecida para o período-base de 1990, haja vista que o lançamento do IRPJ só foi cientificado à autuada em 25.06.96.(...)*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 127094**

**Câmara: QUINTA CÂMARA**

**Número do Processo: 10980.012853/99-10**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

**Recorrente: PARANÁ - JET TÁXI AÉREO LTDA.**

**Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR**

**Data da Sessão: 06/12/2001 01:00:00**

**Relator: Maria Amélia Fraga Ferreira**

**Decisão: Acórdão 105-13690**

**Resultado: OUTROS – OUTROS**

**Texto da Decisão:** *Por maioria de votos: 1 - na parte questionada judicialmente, não conhecer do recurso; 2 - na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, acolher a preliminar suscitada, para cancelar o lançamento, dando provimento ao recuso. Vencidos os Conselheiros Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que, na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, rejeitavam a preliminar suscitada.*

**Ementa:** *CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - Não sendo a CSLL tributo, mas tendo natureza tributária, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal, a ela aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) relativamente à decadência. Por outro lado, tratando-se de contribuição recolhida sem prévio exame da autoridade administrativa o prazo decadência é o previsto no art. 150, § 4º do CTN (Lei nº 5.172/66). O prazo decadência de 10 (dez) anos estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não prevalece em relação à CSLL, à luz do que dispõe o artigo 146, III, letra "b" da Constituição Federal. Por força de tal dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 146386**

**Câmara: PRIMEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 13899.002362/2003-71**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**

**Recorrente: COEST CONSTRUTORA S.A.**

**Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP**

**Data da Sessão: 24/05/2006 00:00:00**

**Relator: Sandra Maria Faroni**

**Decisão: Acórdão 101-95540**

**Resultado: DPM – DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**

**Texto da Decisão:** *Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.*

**Ementa:** *DECADÊNCIA. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. DECADÊNCIA CSLL - A decadência da CSLL se submete às regras do CTN.*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso:** 141625  
**Câmara:** OITAVA CÂMARA  
**Número do Processo:** 11080.018144/99-91  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL  
**Recorrente:** INDÚSTRIAS MICHELETTO S.A.  
**Recorrida/Interessado:** 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
**Data da Sessão:** 16/06/2005 00:00:00  
**Relator:** Nelson Lósso Filho  
**Decisão:** Acórdão 108-08369  
**Resultado:** OUTROS – OUTROS

**Texto da Decisão:** *Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca. Designado o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira para redigir o voto vencedor.*

**Ementa:** *DECADÊNCIA – CSLL – Considerando que a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo para o Fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Preliminar acolhida.*

O E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA firmou o entendimento a respeito da ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituir créditos referentes a impostos e contribuições sociais decorrentes de fatos ocorridos anteriormente a 5 anos contados da data do lançamento, tal como ocorre no caso dos autos. Veja-se, nesse sentido, recentíssimo v. acórdão proferido pela E. Segunda Turma da Corte Especial, de Relatoria do Exmo. Min. João Otávio de Noronha:

**PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária.*

*2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos.*

3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

4. Em se tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a dezembro de 1981, em 20 de fevereiro de 1987, quando foi efetivado o lançamento, já se encontravam extintos.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (REsp 190287/SP, Rel.: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Primeira Turma, data do julgamento 22/02/2005, DJ 11.04.2005 p. 208 – grifos nossos).

Nos mesmo sentido:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. PERÍODO ENTRE MAIO/1978 E DEZEMBRO/1982.**

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que, de toda sorte, deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. Aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, enquanto que o art. 173 deve nortear os tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

3. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias foi sucessivamente modificado pela EC n.º 8/77, pela Lei 6.830/80, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 8.212/91, à medida em que as mesmas adquiriam ou perdiam sua natureza de tributo. Por isso que firmou-se a jurisprudência no sentido de que "o prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreram oscilações ao longo do tempo:

a) até a EC 08/77 - prazo quinquenal (CTN);

b) após a EC 08/77 - prazo de trinta anos (Lei 3.807/60); e

c) após a Lei 8.212/91, prazo de dez anos."

4. Não obstante, o prazo decadencial não foi alterado pelos referidos diplomas legais, mantendo-se obediente aos cinco anos previstos na lei tributária. In casu, as parcelas referentes ao período compreendido entre maio de 1978 e dezembro de 1982 acham-se atingidas pela decadência.

*5. Recurso especial desprovido. (REsp 640848/SP; Rel.: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, data do julgamento 09/11/2004, DJ 29.11.2004, p. 255 – grifos nossos).*

Em outro recente julgamento, particularmente, o E. STJ reconhece a ineficácia do art. 45 da Lei n. 8.212/91 [por afronta ao art.146, III, b, da CF-88], que permitiria ao Fisco constituir créditos de contribuições decorrentes de fatos ocorridos em até 10 anos anteriores à ocorrência do lançamento. *Verbis:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.*

*1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.*

*2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.*

*3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200). AgRg no REsp 616348 / MG ; AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2003/0229004-0 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI PRIMEIRA TURMA, 14/12/2004, DJ 14.02.2005, p. 144)*

No caso dos autos, cientificado o contribuinte dos lançamentos em 14.11.2002 (fls. 14/21/29/38), é de se reconhecer a decadência do direito do Fisco de constituir créditos relativos a fatos ocorridos anteriormente à competência outubro/1997 (inclusive).

**(iii) Do mérito: da regularidade do arbitramento de lucros**

No mérito, os argumentos da Recorrente não merecem ser acolhidos.



Conforme dispõe o artigo 152 do RIR/99, com redação dada pelos Decretos-Lei n. 1.381/74 (art. 6º) e n. 1.510/76 (arts. 10, IV e 16), *“equipara-se à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 60 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento”*.

Tendo a pessoa física representante da Recorrente efetuado alienação de imóveis na condição referida pela legislação no ano-calendário de 1996, correta a equiparação dela à pessoa jurídica desde então, tal como procedido pela Fiscalização. Improcedente, pois, a assertiva da Recorrente de que a referida equiparação apenas teria se dado com intimação ocorrida neste procedimento em 17.07.2002.

Na condição de pessoa jurídica, a Recorrente deve sujeitar-se às regras de apuração das empresas em geral, ou seja, apuração pela sistemática do lucro real ou presumido. Como a Recorrente não fez opção pela tributação pelo lucro presumido nos anos-calendário de que tratam este procedimento, restou a ela o regime de tributação pelo lucro real trimestral. Não possuindo escrituração comercial e fiscal que permitisse a apuração pelo lucro real trimestral, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro como forma regular de apuração do imposto devido.

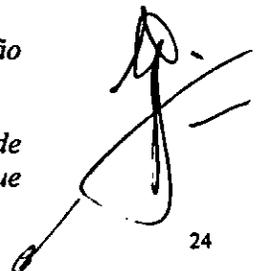
O arbitramento de lucros é procedimento previsto em lei, admitido pela iterativa doutrina e jurisprudência pátrias, destinado à apuração do montante tributável nos casos em que, em linhas gerais, o contribuinte deixa de apresentar escrita contábil e fiscal suficiente para apuração do lucro real, tal como ocorreu no caso dos autos.

O arbitramento impugnado nesses autos atendeu aos requisitos de forma e conteúdo estabelecidos pela legislação vigente. Foram considerados os custos incorridos pela Recorrente quando estes foram comprovados (com documentos hábeis) no curso do procedimento de fiscalização, tal como determina o art. 534, *caput* do RIR/99 (com redação dada pelas Leis n. 8.981/95, art. 49 e n. 9.430/96, art. 1º). O lucro arbitrado foi tributado na proporção da receita recebida pela Recorrente, conforme informações prestadas por ela própria e por seus clientes (RIR/99, art. 534, parágrafo único, com redação dada pelas Leis n. 8.981/95, art. 49, parágrafo único e n. 9.430/96, art. 27, I). As planilhas apresentadas pela Recorrente, como também os alegados prejuízos por ela aferidos em anos-calendários anteriores, não podem ser considerados para macular os lançamentos ou reduzir o montante tributável, pois não encontram respaldo em documentação hábil e idônea e, menos ainda, em registros contábeis e fiscais.

No mais, ante a mera reiteração de argumentos pela Recorrente na instância recursal, esse Relator pede vênha para reportar-se aos argumentos de mérito apresentados pelo acórdão recorrido para ratificar a correção do procedimento fiscal e a legitimidade dos lançamentos, *verbis*:

*“1. Quanto à alegada exigüidade do prazo concedido pela fiscalização para regularização da escrita:*

*Segundo o defendente o embasamento do lançamento na falta de apresentação da escrituração regular “é improcedente, uma vez que*



24

somente a partir de 17/07/2002, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 157, foi equiparado a pessoa jurídica", sendo intimado a se cadastrar como empresa individual, e que o prazo concedido pela fiscalização foi insuficiente para regularizar a escrituração da firma individual, e também que somente estava obrigado a entregar declaração de rendimentos de pessoa jurídica em 2003.

Pois bem, em face de sua relevância para adequado deslinde da matéria, cumpre de antemão, transcrever excertos do Termo de Verificação Fiscal à fl. 46 dos autos, onde a fiscalização circunstancia:

"Equiparação da pessoa física à empresa individual pela prática de operações imobiliárias, tendo em vista a construção em terrenos de sua propriedade que, sem efetuar o registro de documentos de incorporação, nele promoveu a construção de prédios com mais de duas unidades imobiliárias e iniciou a alienação das unidades imobiliárias antes da decorrência do prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro imobiliário, da construção do prédio (RIR/99, art. 152 e seu § 1º).

O lançamento decorreu pelo arbitramento do lucro tendo em vista a falta de apresentação de escrituração regular e manifestação do próprio contribuinte por esta forma de apuração do lucro.

Consoante as pertinentes regras legais, o lucro imobiliário será arbitrado deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado, sendo tributado o lucro arbitrado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio período (RIR/99, art. 534).

Em 15/03/2002, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização solicitando, dentre outros, a informar e comprovar, através de documentação hábil e idônea, as aquisições e alienações de bens imóveis, os gastos efetuados com realização de benfeitorias e construções de imóveis bem como as áreas construídas e datas de início e término das obras (fls. 60/62).

Através dos documentos apresentados em 17/05/2002, constatou-se que o contribuinte realizou construções de prédios, com mais de duas unidades imobiliárias autônomas em terrenos de sua propriedade e iniciou a alienação das mesmas antes do prazo de 60 (sessenta) meses contados da averbação no Registro de Imóveis das construções dos prédios.

Em 25/04/1995, o contribuinte iniciou a construção do prédio residencial situado à Rua Muriaé, n.º 164, Bairro Santa Amélia, Belo Horizonte/MG e, realizou as alienações dos apartamentos n.ºs 101, em 18/11/96, 102 em 19/10/96, 201 em 17/02/97 e 202 em 04/03/97, conforme Contratos de Compra e Venda, doc. fls. 01/58 do anexo.

Em 02/06/97, iniciou a construção do prédio residencial situado à Rua Prof. Manoel Casassanta, n.º 420, Bairro Ouro Preto, Belo Horizonte/MG e, efetuou as alienações dos apartamentos n.ºs 201 em 11/01/99, 202 em 01/02/99, 203 em 12/02/99, 301 em 27/02/99, 302 em 24/03/99 e 303 em 12/02/99.



*Efetuiu, ainda, a construção de 05 casas geminadas (residência multifamiliar) no terreno de sua propriedade, localizado à Rua General Mascarenhas, nº 875, Bairro Novo Progresso, Belo Horizonte/MG.*

*Assim, conforme legislação tributária, pela prática de operações imobiliárias, a pessoa física ficou equiparada à pessoa jurídica (empresa individual), no momento da primeira alienação.*

*Em face disso, em 17/07/02, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 157, com a solicitação para comprovar sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídicas – CNPJ, mediante apresentação do cartão CNPJ, providenciando sua inscrição, no prazo de 10 (dez) dias, caso ainda não tenha sido inscrito e, apresentar escrituração contábil/fiscal acompanhado de documentação correspondente às receitas e despesas que deram suporte a essa escrituração (fls. 173/175).*

*Em 21/08/02, o contribuinte apresentou o comprovante provisório de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, tendo sido atribuído à empresa individual Antônio Carlos Braga o CNPJ nº 05.229.161/0001-75.*

*Em 21/08/02, foi solicitada novamente, através do Termo de Intimação Fiscal nº 204 (fls. 188/189), a apresentação da escrituração contábil/fiscal e os documentos que embasaram a escrituração, comprobatórios das receitas e despesas relativas às operações imobiliárias.*

*Em 09/09/02, o contribuinte apresentou “Planilhas de Obras Imobiliárias – Anexo I” (fls. 191), acompanhadas de relatório analítico em forma de Razão auxiliar das despesas e receitas recebidas e ainda manifesta sua opção pelo arbitramento de seus lucros para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.*

*A partir das informações prestada pelo contribuinte, concentramos às atividades relacionadas à pessoa jurídica somente para as construções dos prédios situados à Rua Muriaé, nº 164, Bairro Santa Amélia (Edifício Juliana) e Rua Prof. Manuel Casassanta, nº 420, B. Ouro Preto (Edifício Breno Rafael), pelo fato das alienações das unidades imobiliárias terem ocorridas no período de 1997 a 2000, objeto da presente ação fiscal.*

*Dando continuidade aos procedimentos fiscais e a partir das informações prestadas pelo contribuinte, foi efetuada uma conferência minuciosa dos lançamentos constantes da Planilha de Obras Imobiliárias – Anexo “I”, dos relatórios em forma de Razão e dos documentos apresentados.*

*Nesse sentido, foi solicitado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 356, a comprovação dos gastos com a construção do Ed. Juliana, situado à Rua Muriaé, nº 164, Bairro Santa Amélia, referentes aos anos de 1995 e 1996.*

*Em 04/10/02, o contribuinte apresentou Planilha Retificadora e comprovantes dos gastos com a construção supracitada, fls. 206/229.*

*Cabe novamente enfatizar que, como as alienações ocorreram antes da conclusão e averbação da construção e/ou antes do prazo de 60 (sessenta) meses contados da averbação no Registro de Imóveis, o contribuinte ficou equiparado, no momento da primeira alienação (19/10/96), a uma empresa individual imobiliária em relação às alienações efetuadas.*

*Conforme legislação de regência, o contribuinte estava obrigado a escriturar livros contábeis e fiscais e manter toda documentação comprobatória das receitas e despesas envolvidas com as construções das unidades imobiliárias vendidas.*

*Como relatado nos tópicos anteriores, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros contábeis/fiscais bem como a documentação probatória dos lançamentos.*

*No entanto, face à não apresentação da escrituração formal, adotou-se o lucro arbitrado como forma de apuração dos resultados. (grifos e destaques não são do original)*

*Como se vê, a razão de discordância acima assoma como autêntico despautério, haja vista que os autos evidenciam, de forma inelutável que:*

*a) em relação aos elementos requeridos no Termo de Início de Fiscalização (fls.60/62), foi concedido dilação de prazo para apresentação (fl. 64);*

*b) a intimação para comprovar a inscrição no CNPJ e para apresentar a escrituração contábil/fiscal e os documentos comprobatórios das receitas e despesas relativas à operações imobiliárias somente foi efetuada subsequente, por meio do Termo de Intimação Fiscal n° 157, que o contribuinte tomou ciência em 19/07/2002 (fls. 173/175), tendo sido concedido prazo de 20 (vinte) dias.*

*Em atendimento, conforme comprova expediente de fl. 182, em 12/08/2002 o fiscalizado se pronunciou apenas em relação a inscrição no CNPJ, omitindo-se de prestar qualquer esclarecimento quanto à escrituração.*

*Posteriormente, por meio do item "2" do Termo de Intimação Fiscal n° 204, que o contribuinte tomou ciência em 23/08/2002 (fls. 188/189), foi ratificada intimação para apresentar escrituração contábil/fiscal e os documentos que embasaram a escrituração, comprobatórios das receitas e despesas relativas às operações imobiliárias, tendo sido concedido outro prazo de 20 (vinte) dias.*

*No item "1" do referido Termo foi requerido, ainda "comprovar através de documentação hábil e idônea, coincidentes em valores e datas, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas-correntes, conforme relação em anexo".*

*Em atendimento, conforme comprova expediente de fls. 190/191, em 09/09/2002 o fiscalizado, embora informe estar apresentando a "escrituração contábil/fiscal e os documentos que a embasaram", apresentou, de fato, apenas relatórios de despesas e de receitas da*

construção do "Condomínio Edifício Residencial Juliana", na Rua Muriaé, 164, Bairro Santa Amélia e uma Planilha discriminativa de receitas, custos e resultado de determinadas obras.

Nessa mesma data, o fiscalizado prestou, ainda, a seguinte declaração, por escrito, à fiscalização (fl. 192):

**"DECLARAÇÃO**

Eu Antônio Carlos Braga, (...), entrego as planilhas elaboradas de 1995 a 2002 contendo informações sobre as atividades imobiliárias praticadas, as quais fui submetido a ser equiparado como pessoa jurídica cf. art. 151 do Dec.-lei 3.000, de 26/03/1999, também pelo art. 41 da IN 02/01, e ter de constituir uma empresa individual cujo nome é ANTÔNIO CARLOS BRAGA – FI, CNPJ 05.229.161/0001-75, onde estas planilhas (Anexo 1) espelham a expressão da verdade apuradas, e seus documentos em anexo aos relatórios de lançamentos de forma contábil em programa de contabilidade desde 01.01.1997 a 31.12.2001. Caso haja alguma divergência deverá a SRF manifestar para que sejam feitas as devidas correções. Segue também uma planilha (Anexo 2) da parte da pessoa física (...). Com relação aos depósitos/créditos citados no TIF 204 item 1, sinto muito não poder colaborar para conciliação destes, uma vez que não tenho as cópias de cheques que recebi e nem tenho as NP das vendas de unidades uma vez que as mesmas foram resgatadas pelos devedores, mas, suponho que os seguintes depósitos/créditos em conta corrente relacionados na próxima página de nº 7, correspondem as transações realizadas; Sendo assim faço a opção de arbitramento dos resultados cf. art. 531 do Dec. 3.000, de 26/03/1999." (sic) – destaques não são do original.

Referidas Planilhas e Relatórios, especialmente os documentos elaborados com a intitulação de "Razão", constantes às fls. 197 a 202, 213 a 229, 232 a 248, 250 a 252; espelham apenas levantamentos acumulativos de despesas e de receitas. Todavia, não estão revestidos das características extrínsecas e intrínsecas inerentes à escrituração contábil, e estão desprovidos, ainda, de termos de abertura e de encerramento, de registros e autenticações do órgão do comércio e de repartições fiscais estaduais e federais.

Ademais, de acordo com o art. 150 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 2º, do Decreto-lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, as empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas. De acordo com o inc. II, § 1º deste artigo são empresas individuais as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

Preleciona, o art. 152 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.381, de 1974 e os arts. 10, inc. IV e 16, da Lei nº 1.510, de 1976, que equipara-se também à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das



*unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento.*

*Tratando do "Início da Equiparação", o inc. II, do art. 156 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 6º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.381, de 1974 e o art. 11, da Lei nº 1.510, de 1976, define o "Momento de Determinação", especificando que a equiparação ocorrerá na data da primeira alienação, no caso do art. 152, tal como na hipótese vertente.*

*Ora, o art. 160 do RIR de 1999, preleciona que as pessoas físicas consideradas empresas individuais são obrigadas a inscrever-se no CNPJ, no prazo de noventa dias contados da data da equiparação e a manter escrituração completa em livros registrados e autenticados por órgão da Secretaria da Receita Federal, observado o disposto no art. 260 que preconiza que, além do Diário e do Razão, a pessoa jurídica deve possuir outros livros tais como registro de inventário, de entradas, de apuração do lucro real, registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamentos ou desmembramento de terrenos para venda.*

*Portanto, diferentemente do entendimento do contribuinte, além do descabimento da alegação acerca de exigüidade do tempo, também desde a equiparação, que se deu na data da primeira alienação, em 1996, ele já havia sido equiparado a pessoa jurídica e estava obrigado a manter escrituração contábil e fiscal completa em livros registrados e autenticados pelas autoridades competentes.*

*A circunstância de o contribuinte somente ter vindo a se inscrever no CNPJ em julho de 2002, não transmuda os fatos, nem postecipa a equiparação para essa data, como quer o defendente*

*Ainda que despiciendo, eis que o recurso à jurisprudência administrativa já foi refutado na apreciação das preliminares nesse voto, impende considerar que o entendimento emanado da ementa do Conselho de Contribuintes que o defendente transcreveu para fundamentar sua razão acerca do prazo para regularização da escrita foi plenamente contemplado no feito, haja vista que, desde a primeira intimação para apresentar escrituração em 19 de julho de 2002 (fl. 173) até o encerramento da ação fiscal em 14 de novembro de 2002, decorreram 117 (cento e dezessete) dias, ou seja, quase quatro meses, prazo esse mais que razoável para que o contribuinte regularizasse a escrituração.*

**2. quanto à alegada falta de análise, por parte do fisco, das planilhas (razão auxiliar de receitas e despesas) e respectivos elementos de provas apresentados:**

*Segundo o defendente, a fiscalização teria deixado de considerar as planilhas demonstrativas da receita auferida e das despesas realizadas e, além disso, teria incorrido em contradição ao arbitrar o lucro por "falta de apresentação de escrituração regular", ao passo que também teria admitido que "houve a apresentação de documentos contábeis".*



*Com fulcro nisso, requer, pois, a apreciação desses elementos agora na fase impugnatória.*

*Pois bem, em face de sua relevância para adequado deslinde da matéria, cumpre de antemão, transcrever excertos do Termo de Verificação Fiscal à fl. 48 dos autos, onde a fiscalização circunstancia:*

*"E, para a apuração do resultado imobiliário de cada alienação, foram utilizados os seguintes procedimentos (conforme se vê nos quadros de fls. 51/59):*

- 1. Acatou-se o valor do custo de R\$ 165.121,24 (184.878,73 – 11.999,84 – 7.757,65) informados nas colunas "Custo Acumulado" e relatórios de "Razão", relativos à construção do Ed. Juliana, situado à Rua Muriaé, 164 – Bairro Santa Amélia, B. Horizonte/MG, (fls. 207/229);*
- 2. Acatou-se o valor de R\$ 200.926,01, informado na coluna "Despesas Ocorridas" e relatórios de "Razão" dos documentos de fls. 230/248, referente à construção do Ed. Breno Rafael, situado à Rua Prof. Manoel Casassanta, 420, Bairro Ouro Preto, B. Horizonte/MG;*
- 3. Considerou-se como idônea toda a documentação comprobatória dos custos incorridos;*
- 4. Apurou-se o custo por "m<sup>2</sup>" de construção em Reais, pela divisão do custo total com a área total;*
- 5. Apurou-se o custo de cada unidade vendida pela multiplicação do custo por "m<sup>2</sup>" com a área de cada unidade vendida;*
- 6. Apurou-se o lucro arbitrado por ocasião da venda de cada unidade deduzindo-se o valor de alienação do custo da unidade vendida;*
- 7. Por ocasião da venda, foi determinada a relação percentual entre lucro arbitrado e o valor da alienação (receita bruta de venda);*
- 8. O reconhecimento do lucro foi feito proporcionalmente à receita recebida em cada período-base, mediante a multiplicação do valor recebido pelo percentual do lucro;*

*Dessa forma, para apuração do custo foi adotado o critério de custo médio, isto é, o custo por metro quadrado.*

*Cabe ressaltar que, o valor correspondente a R\$ 11.999,94, relativo ao apartamento 304, Bl. 3, situado à Rua José Sanguinete, 50, B. São João Batista, recebido como parte do pagamento na operação de venda do apartamento nº 101, do Ed. Juliana, dito como devolvido à CEF, lançamento de 18/11/1996, não foi considerado como custo de construção do edifício Juliana, tendo em vista sua execução extrajudicial em 18/05/1999, conforme carta de arrematação e informações contidas nos registros nºs 7 e 8, matrícula nº 60.152, do 6º Ofício de Registro de Imóveis (fls. 270/278), e, ainda, o valor total de R\$ 7.757,65 também não foi considerado como custo de construção do Ed. Juliana por tratar-se de dispêndios efetuados durante o ano de 1997 no citado apartamento nº 304, Bl. 3, da Rua José Sanguinete, 50.*



*Assim a apuração do resultado imobiliário do apartamento 304, Bl. 3, da Rua José Sanguinete, nº 50, Bairro São João Batista foi efetuada conforme planilhas de fls. 57, tendo sido considerado como custo o valor de aquisição de R\$ 11.999,84 e, ainda, aceitos os valores de R\$ 7.757,65, gastos durante o ano de 1997, totalizando R\$ 19.757,49 e o valor de alienação foi considerado zero, face sua perda conforme carta de arrematação supracitada.*

*Quanto à receita de venda dos imóveis, os valores foram apurados conforme contratos de compra e venda apresentados pelo contribuinte, doc. fls. 07/43, e pelos compradores dos referidos imóveis, doc. fls. 45/156, constantes no anexo.*

*Esse procedimento está consoante com o que determina a legislação de regência, cabendo, ainda, ressaltar nesse contexto as regras para o arbitramento do lucro determinadas pelos artigos 530 e 534, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, in verbis:*

*"Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:*

*I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II – (...);*

*III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

*Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado.*

*Parágrafo único. O lucro arbitrado será arbitrado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre."*

*Diante disso, tendo em vista os transcritos preceitos legais, para as pessoas jurídicas ou equiparadas que se dedicam à venda de imóveis construídos, e, ausente a escrituração formal, atinente ao resultado imobiliário, o lucro será arbitrado deduzindo-se da receita bruta mensal o custo do imóvel devidamente comprovado.*

*Faz parte integrante deste o anexo numerado de fls. 01/158, as quais se constituem em elementos de prova juntamente com os documentos já constantes no processo.*

*Diante do exposto, efetuamos o lançamento de ofício para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e em decorrência efetuamos os lançamentos reflexos da Contribuição para o Programa de*



*Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o lucro Líquido – CSLL e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, respectivamente, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora pertinentes.”*

*Pois bem, o arbitramento então está fundamentado nas hipóteses dos incs. I e III, do art 530 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, onde está preceituado que o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando, na hipótese do inc. I, o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ou não forem elaboradas as demonstrações financeiras; bem como, na hipótese do inc. III, o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou livro Caixa, quando for o caso.*

*Averbe-se que, por força do inc. IV, do art. 36, da Lei n.º 8.981, de 1995, as pessoas jurídicas que se dedicassem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil, até 31 de dezembro de 1998, estavam obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.*

*Na Seção II, intitulada “Empresas Individuais Imobiliárias”, Subseção I, que trata da “Caracterização”, deflui do art. 160, dispositivo legal que a fiscalização, dentre outros, também enquadrava a infração, que as pessoas físicas consideradas empresas individuais são obrigadas a, além da inscrição no CNPJ, também a manter escrituração contábil completa em livros registrados e autenticados por órgão da Secretaria da Receita Federal; a manter sob sua guarda e responsabilidade os documentos comprobatórios das operações, pelos prazos previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas.*

*A propósito, percuciente o entendimento da Administração Tributária, exposto no Parecer Normativo CST n.º 30, de 04 de abril de 1978 que, dentre aspectos específicos examinados, assim preleciona acerca do tema em comento:*

*“EMENTA - Apropriação de custos para efeito de apuração do resultado do ano-calendário. Escrituração de Registro de Inventário.*

1. Em exame a forma de apropriação de custos relativos a loteamento promovido por pessoa física, considerada empresa individual e equiparada à pessoa jurídica pela prática dessa operação imobiliária. O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

#### **(i) Das preliminares de nulidade do acórdão recorrido e dos lançamentos**

As preliminares de nulidade dos lançamentos e do acórdão recorrido argüidas pela Recorrente não merecem ser acolhidas, visto que o agente autuante e a D. Autoridade Julgadora *a quo* cumpriram as determinações administrativas aplicáveis à espécie.

Ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve cerceamento ao seu direito de defesa. A Recorrente teve inúmeras oportunidades no curso deste procedimento para se

manifestar e apresentar argumentos e documentos que pudessem ilidir a legitimidade dos lançamentos fiscais. Tais lançamentos estão adequadamente lavrados, com observância a todos os requisitos de forma previstos no art. 10 do Decreto n. 70.235/72. A obrigação tributária encontra-se devidamente circunstanciada nos lançamentos, com precisa indicação dos dispositivos legais que justificaram a lavratura dos autos de infração.

O acórdão recorrido encontra-se adequadamente motivado. Referido acórdão justifica plenamente a legitimidade do arbitramento de lucros realizado pela Fiscalização, como também apresenta argumentos suficientes para afastar os pleitos da Recorrente de exame de planilhas e de utilização de alegados prejuízos auferidos em exercícios anteriores. Tais planilhas e prejuízos fiscais foram refutados pelo acórdão pelo fato de não encontrarem respaldo em escrituração comercial hábil e idônea.

Em relação à alegada ilegitimidade do ato do agente fiscal de se utilizar de extratos bancários de interesse da Recorrente, resta assentado o entendimento nesse Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que a Fiscalização pode servir-se de dados bancários sigilosos dos contribuintes para a constituição de créditos tributários relativos a fatos anteriores à edição da Lei n. 10.174/01, respeitada, obviamente, a decadência tributária.

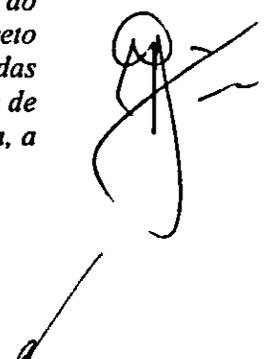
Esse Relator entende, particularmente, que referida legislação apenas poderia legitimar procedimentos de fiscalização (baseados em informações bancárias) para a apuração de fatos posteriores à edição da lei que modificou a expressa restrição contida no art. 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96. Com efeito, apenas a partir da vigência da Lei Complementar nº 105, de 10.01.2001, seria possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei nº 10.174/2001, sem a prévia requisição judicial.

A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, como é o caso dos autos, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das leis. Não pode o agente fiscal ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar nº 105/01, sem o crivo do Poder Judiciário. No particular, vale transcrever trecho do voto do Exmo. Min. Peçanha Martins, do E. Superior Tribunal de Justiça, no REsp. n. 531.826/SC, de relatoria do Exmo. Min. Castro Meira, *verbis*:

*“Cuidam os autos de questão atinente à utilização, pela Receita Federal, das informações prestadas por estabelecimentos bancários, objetivando subsidiar procedimento administrativo-fiscal.*

*Em ação mandamental ADEMIR BREHMER requereu medida liminar objetivando obstar a remessa, pelo Sr. Gerente do Banco do Estado de Santa Catarina S/A à Fazenda Nacional e seus agentes, de quaisquer informações referentes à movimentação bancária, ativa e passiva, do impetrante, exigidas sob a égide da LC 105/2001, do Decreto 3.724/2001 e da Lei 10.174/2001; a imediata suspensão das providências necessárias à expedição da Requisição de Informações de Movimentação Financeira (Decreto 3.724/2001) e, caso já expedida, a suspensão da validade da mesma.*

.....



*Já espousei a minha posição sobre o tema ora apreciado em julgado desta eg. 2ª Turma quando decidimos o REsp. 668.012/PR e o faço, nestes autos, no mesmo sentido.*

*O sigilo bancário e a inviolabilidade de comunicações são modalidades de garantias da inviolabilidade da vida privada das pessoas, estabelecidas no art. 5º, X, da CF, "in verbis".*

*"X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;"*

*Como reforço ao direito de inviolabilidade da intimidade e da vida privada, foi especificada a inviolabilidade das comunicações no art. 5º, XII, da CF, assim redigido:*

*"XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;*

*O sigilo bancário encontra, portanto, duplo fundamento constitucional de proteção: o direito à vida privada e ao sigilo de dados. Contudo, não é um direito absoluto, por isso que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da justiça, observados os procedimentos estabelecidos em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade.*

*Até a edição da LC 105/2001, cuja constitucionalidade está sendo objeto de discussão nas ADINs 2386/DF, 2.389/DF, 2390/DF, 2397/DF e 2406/DF, o STF decidia que:*

*"Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a Constituição Federal consagra, art. 5º, inciso X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente, e sem a intervenção da autoridade judiciária a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa." (RECR 215301)*

*"A natureza eminentemente constitucional do direito à privacidade impõe, no sistema normativo consagrado no texto da Constituição da República, a necessidade da intervenção jurisdicional no processo de revelação de dados (disclosure) pertinentes às operações financeiras, ativa e passiva, de qualquer pessoa, eventualmente sujeita à ação investigatória do Poder Público". (MS 217294).*

*O STJ também se pronunciou no mesmo sentido, em inúmeros julgados, como demonstram as ementas que ora destaco:*

***"PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - SIGILO BANCÁRIO - QUEBRA - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - FISCAL - IMPOSSIBILIDADE - ACÓRDÃO FUNDADO EM MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL - VIOLAÇÃO À LEI FEDERAL NÃO CONFIGURADA - PREQUESTIONAMENTO AUSENTE - PRECEDENTES.***

.....  
*A Lei Tributária Nacional (art. 197, § único) limita a prestação de informações àqueles dados que não estejam legalmente protegidos pelo sigilo profissional. Esta Eg. Corte vem decidindo no sentido da ilegalidade da quebra do sigilo bancário mediante simples procedimento administrativo fiscal, face a garantia constitucional da inviolabilidade dos direitos individuais, exceto quando houve relevante interesse público e por decisão do Poder Judiciário, guardião dos direitos do cidadão. Recurso não conhecido." (REsp. 114760/DF, D.J. 23.08.1999, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins)*

*"TRIBUTÁRIO. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA COM BASE EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (artigo 5º, inciso X). Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente a movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender as demais solicitações de informações encaminhadas pelo fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. Apenas o poder judiciário, por um de seus órgãos, pode eximi as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matérias arroladas em lei. Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, parágrafo 5º, da Lei n. 4.595/64 e 197, inciso II e paragrafo 1º do CTN. Recurso improvido, sem discrepância." (REsp. 37.566-RS, D.J. 28.03.94, Rel. Min. Demócrito Reinaldo).*

*"SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À PRIVACIDADE DO CIDADÃO. QUEBRA DO SIGILO. REQUISITOS LEGAIS. RIGOROSA OBSERVÂNCIA. A ordem jurídica autoriza a quebra do sigilo bancário, em situações excepcionais. Implicando, entretanto, na restrição do direito à privacidade do cidadão, garantida pelo princípio constitucional, é imprescindível demonstrar a necessidade das informações solicitadas, com o estrito cumprimento das condições legais autorizadoras." (REsp. 161.263-RS, D.J. 23.03.98, Rel. Min. Hélio Mosimann).*

*"MANDADO DE SEGURANÇA. SIGILO BANCÁRIO. PRETENSÃO ADMINISTRATIVA FISCAL. RÍGIDAS EXIGÊNCIAS E PRECEDENTE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LEI 8.021/90. (ART. 5º, PARÁGRAFO ÚNICO). 1. O sigilo bancário não constitui direito absoluto, podendo ser desvendado diante de fundadas razões, ou da excepcionalidade do motivo, em medidas e procedimentos administrativos, com submissão a precedente autorização judicial. Constitui ilegalidade a sua quebra em processamento fiscal, deliberado ao alvitre de simples autorização administrativa. 2. Reservas existentes à auto-aplicação do art. 8º, parágrafo único, da Lei 8.021/90 (REsp. 22.824-8-CE - Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro). 3. Precedentes jurisprudenciais. 4. Recurso sem provimento." (114.741-DF, D.J. 18.12.98, Rel. Min. Milton Luiz Pereira).*



*Firmou-se, assim, o entendimento de que não se tratava de um direito absoluto individual, mas que só podia ser quebrado por determinação judicial, tendo em vista outros interesses que o exigissem, como por exemplo a investigação de ilícitos criminais, assegurado o devido processo legal. Tal decisão deveria ser lastreada em indícios de fato delituoso e de sua autoria, bem como na imprescindível necessidade de obtenção de prova por meio de quebra de sigilo bancário.*

*Por essas razões, tanto o STF como o STJ, decidiram não ser possível a quebra do sigilo no curso do processo administrativo sem a manifestação de autoridade judicial, e muito menos por simples solicitação de autoridade administrativa ou do Ministério Público.*

*Por ser uma providência excepcional, exige não apenas cautela e prudência por parte do magistrado, como também indícios instrutórios mínimos de autoria e materialidade delitiva. Deve ser acompanhada de uma fundamentação razoável, de um motivo racional, de uma suspeita objetiva e fundada. Deve haver, ainda, uma relação de pertinência entre a prova pretendida, com as informações bancárias, e o objeto das investigações em curso. Isto é, deve ser demonstrado que a providência requerida é indispensável ao êxito das investigações.*

*Sobre o tema, destaco lição de Aliomar Baleeiro, ao comentar o art. 197 do CTN, in "Direito Tributário Brasileiro", revisto e complementado por Misabel Machado, 11ª ed., págs. 1000/1001:*

*"Constatamos, então, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal converge para o mesmo sentido dado por outros sistemas jurídicos, como Áustria, Alemanha, EEUU, Canadá, etc., ao direito à privacidade, de que o sigilo bancário é expressão. Extraído diretamente do Texto Constitucional, não basta para excepcioná-lo nem mesmo a edição de uma lei complementar, pois a Lei n. 4.595/64 assim foi recepcionada pela Constituição, segundo a visão do Relator do acórdão, Min. Carlos Velloso. Mesmo o Poder Judiciário, que indubitavelmente pode afastar o sigilo bancário, mormente em matéria penal, à luz da própria Lei n. 4.595/64, não é livre para fazê-lo, sem o cumprimento de determinados requisitos materiais. O Supremo Tribunal Federal não se satisfaz, portanto, para rompimento do sigilo bancário, um direito fundamental constitucionalmente consagrado, com a edição de uma lei complementar autorizativa, se essa lei complementar, em seu conteúdo, não contiver requisitos mínimos - existindo investigação em inquérito penal formalmente instaurado - tais como:*

*- existência de início de prova quanto à ocorrência do delito, da autoria do delito e sua materialidade (princípio da objetividade material);*

*- existência de pertinência ou relação necessária entre a documentação cuja revelação se pede e o objeto criminalmente investigado (princípio da pertinência e adequação)*

*;*

- *imprescindibilidade da quebra do sigilo para o êxito das investigações (princípio da proibição de excesso).*

*A decisão do Superior Tribunal de Justiça (RE n. 37.566-5/RS), posterior àquela do Supremo Tribunal Federal, datada de 02 de fevereiro de 1994, nega o livre acesso da autoridade administrativa fiscal às informações e registros entregues à guarda bancária, interpretando a expressão contida na Lei n. 4.595/64 – Processo Instaurado - como processo judicial e negando valia ao art. 8º da Lei n. 8.021/90. E nem poderia ser de outra maneira.*

*Se, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, o Poder Judiciário, expressamente autorizado pela Lei n. 4.595/64 a requisitar informações às instituições financeiras, está limitado e condicionado, em suas decisões, à observância de certos requisitos mínimos, acautelatórios e moderadores, assecuratórios da garantia constitucional do sigilo bancário, expressão do direito à privacidade, os demais Poderes, quer se trate do Legislativo, quer do Ministério Público em investigação penal ou da Administração Fazendária no lançamento e fiscalização dos tributos, não gozam nem poderiam gozar, de livre acesso, incontestável, às informações bancárias. A possibilidade de oposição e resistência do contribuinte - essência e núcleo do direito à privacidade – seria nulificada se não fosse ouvido em juízo, ou se não pudesse opor defesa oportuna à pretensão fazendária ou a eventuais abusos em inquérito penal."*

*Com a edição da LC 105/2001, que permite a quebra do sigilo bancário pela autoridade fiscal, não ficou afastada a necessidade de demonstração consistente das suspeitas e da necessidade da medida, o que só pode ser obtido ao fim do processo administrativo, devendo ser cercada pelo mesmo rigor e cuidados exigidos para a decretação da quebra por autoridade judiciária e pelas CPIS.*

*No caso dos autos, a iniciativa para a quebra do sigilo bancário se deu através do "Termo de Início de Fiscalização" e das providências para a expedição da "Requisição de Informações de Movimentação Financeira" (RMF), sem qualquer ordem judicial, já que a autoridade administrativa enquadrou a situação do impetrante na seguinte disposição:*

*"Art. 3º Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:*

.....  
*XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.*  
.....

*§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:*

*I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto*

*de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;"*

*E, se valendo da alteração introduzida pela Lei 10.174/2001 no art. 11 da Lei 9.311/96, utilizou-se dos valores da movimentação financeira do impetrante do ano de 1998, obtidos com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras, para iniciar ação fiscal concernente ao imposto de renda, intimando o contribuinte para comprovar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias.*

*Tal conduta era expressamente proibida pelo § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96. A alteração introduzida pela Lei 10.174/01 não pode atingir fatos ocorridos em 1998, sob pena de se violar o princípio da irretroatividade das leis.*

*Ademais, à época, vigia a Lei 4.595/64, com status de lei complementar que admitia a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial devidamente fundamentada ou por pedido de Comissão Parlamentar de Inquérito, instituída na forma estabelecida pela Constituição Federal. A regra do § 1º do art. 144 do CTN refere-se ao procedimento administrativo e às prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com o direito fundamental de sigilo bancário, que só pode ser quebrado na forma estabelecida em lei."*

Contudo, e com ressalva do entendimento pessoal desse Relator, acolhe-se nesse voto o entendimento predominante no E. Superior Tribunal de Justiça e nesse Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de admitir a legitimidade da verificação da ocorrência de fato gerador por intermédio de informações bancárias do contribuinte, mesmo quando aquele (o fato gerador) tiver ocorrido anteriormente à edição da Lei n. 10.174/01. Assim se depreende de ementas de acórdãos proferidos pela E. Corte Especial e E. Corte Administrativa, respectivamente, *verbis*:

*"DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO-CONFIGURADA. SIGILO BANCÁRIO. LC 105/2001 E LEI 10.174/2001. USO DE DADOS DE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS PELAS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. APLICAÇÃO IMEDIATA. PRECEDENTES. 1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002. 2. A Lei 9.311/1996 ampliou as hipóteses de prestação de informações bancárias (até então restritas - art. 38 da Lei 4.595/64; art. 197, II, do CTN; art. 8º da Lei 8.021/1990), permitindo sua utilização pelo Fisco para fins de tributação, fiscalização e arrecadação da CPMF (art. 11), bem como para instauração de procedimentos fiscalizatórios relativos a qualquer outro tributo (art. 11, § 3º, com a redação da Lei 10.174/01). 3. Também a Lei Complementar 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e*

utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras" (arts. 5º e 6º). 4. Está assentado na jurisprudência do STJ que "a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005. No mesmo sentido: REsp 628.116/PR, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 03/10/2005; AgRg no REsp 669.157/PE, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 01/07/2005; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005). 5. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 701996/RJ, Rel.: Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 06.03.2006, p. 195).

.....  
**Número do Recurso: 139841**

**Câmara: SEXTA CÂMARA**

**Número do Processo: 10840.004076/2003-27**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPF**

**Recorrente: PÉRSIO MORETTI PAULINO**

**Recorrida/Interessado: 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II**

**Data da Sessão: 19/10/2005 01:00:00**

**Relator: Wilfrido Augusto Marques**

**Decisão: Acórdão 106-14989**

**Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer a decadência aos fatos geradores ocorridos em 1997 e excluir da base de cálculo as importâncias de R\$xxxxxx, R\$xxxxxx e R\$xxxxxx; respectivamente, nos anos-calendário de 1998, 2000 e 2001.

**Ementa:** QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – A jurisprudência deste Conselho orientou-se pela admissão do uso retroativo dos dados da CPMF e da quebra do sigilo pela autoridade fiscal, ainda que mantida a reserva do entendimento pessoal. (...)

Por tais fundamentos, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

**(ii) Da preliminar de decadência**

Nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito tributário é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

**Art. 150. Omissis.**

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

Não é recente em nossa jurisprudência o reconhecimento da decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 5 (cinco) anos contados da ciência pelo contribuinte da lavratura do respectivo lançamento, diante do quanto dispõe os artigos 150, § 4º, do CTN. O extinto E. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, há muito **sumulou** o entendimento de que a constituição de crédito tributário, efetivada pelo lançamento tributário, está sujeita ao prazo quinquenal de decadência. *Verbis*:

**Súmula 108.** *A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de cinco anos.*

Desse entendimento jurisprudencial não destoam esse E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DA FAZENDA NACIONAL, *verbis*:

**Número do Recurso:** 143533  
**Câmara:** **SÉTIMA CÂMARA**  
**Número do Processo:** **13839.002264/00-89**  
**Tipo do Recurso:** **VOLUNTÁRIO**  
**Matéria:** **IRPJ**  
**Recorrente:** **PLASCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**  
**Recorrida/Interessado:** **1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP**  
**Data da Sessão:** **16/06/2005 00:00:00**  
**Relator:** **Octávio Campos Fischer**  
**Decisão:** **Acórdão 107-08124**  
**Resultado:** **OUTROS – OUTROS**  
**Ementa:** **IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN.(...)**

No mesmo sentido:

**Número do Recurso:** 145370  
**Câmara:** **OITAVA CÂMARA**  
**Número do Processo:** **13830.000128/00-16**  
**Tipo do Recurso:** **VOLUNTÁRIO**  
**Matéria:** **IRPJ**  
**Recorrente:** **HEDDY RIBEIRO S/C LTDA. – ME**  
**Recorrida/Interessado:** **5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP**



**Data da Sessão:** 22/03/2006 00:00:00  
**Relator:** Luiz Alberto Cava Maceira  
**Decisão:** Acórdão 108-08752  
**Resultado:** DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE  
**Ementa:** IRPJ – DECADÊNCIA – JANEIRO DE 1995 – É cristalino o entendimento de que sendo o lançamento do imposto de Renda da Pessoa Jurídica na modalidade por homologação, decai no prazo de 05 (cinco) anos o direito da Fazenda em procedê-lo, nos termos do §4º do art. 150 do CTN. (...)

No mesmo sentido:

**Número do Recurso:** 116508  
**Câmara:** OITAVA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10283.002808/96-81  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente:** CONAVE - COMÉRCIO E NAVEGAÇÃO LTDA.  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-MANAUS/AM  
**Data da Sessão:** 13/05/1998 00:00:00  
**Relator:** Luiz Alberto Cava Maceira  
**Decisão:** Acórdão 108-05139  
**Resultado:** DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE  
**Ementa:** IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por se tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no parágrafo 4o. do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência reconhecida para o período-base de 1990, haja vista que o lançamento do IRPJ só foi cientificado à autuada em 25.06.96.(...)

No mesmo sentido:

**Número do Recurso:** 127094  
**Câmara:** QUINTA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10980.012853/99-10  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
**Recorrente:** PARANÁ - JET TÁXI AÉREO LTDA.  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-CURITIBA/PR  
**Data da Sessão:** 06/12/2001 01:00:00  
**Relator:** Maria Amélia Fraga Ferreira  
**Decisão:** Acórdão 105-13690  
**Resultado:** OUTROS – OUTROS



*Texto da Decisão: Por maioria de votos: 1 - na parte questionada judicialmente, não conhecer do recurso; 2 - na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, acolher a preliminar suscitada, para cancelar o lançamento, dando provimento ao recuso. Vencidos os Conselheiros Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que, na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, rejeitavam a preliminar suscitada.*

*Ementa: CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - Não sendo a CSLL tributo, mas tendo natureza tributária, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal, a ela aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) relativamente à decadência. Por outro lado, tratando-se de contribuição recolhida sem prévio exame da autoridade administrativa o prazo decadência é o previsto no art. 150, § 4º do CTN (Lei nº 5.172/66). O prazo decadência de 10 (dez) anos estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não prevalece em relação à CSLL, à luz do que dispõe o artigo 146, III, letra "b" da Constituição Federal. Por força de tal dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 146386**

**Câmara: PRIMEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 13899.002362/2003-71**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**

**Recorrente: COEST CONSTRUTORA S.A.**

**Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP**

**Data da Sessão: 24/05/2006 00:00:00**

**Relator: Sandra Maria Faroni**

**Decisão: Acórdão 101-95540**

**Resultado: DPM – DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**

*Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.*

*Ementa: DECADÊNCIA. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. DECADÊNCIA CSLL - A decadência da CSLL se submete às regras do CTN.*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 141625**

**Câmara: OITAVA CÂMARA**

**Número do Processo: 11080.018144/99-91**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**

**Recorrente: INDÚSTRIAS MICHELETTO S.A.**

**Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS**

**Data da Sessão: 16/06/2005 00:00:00**

**Relator: Nelson Lóso Filho**



**Decisão: Acórdão 108-08369**

**Resultado: OUTROS – OUTROS**

**Texto da Decisão:** Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca. Designado o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira para redigir o voto vencedor.

**Ementa:** DECADÊNCIA – CSLL – Considerando que a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo para o Fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Preliminar acolhida.

O E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA firmou o entendimento a respeito da ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituir créditos referentes a impostos e contribuições sociais decorrentes de fatos ocorridos anteriormente a 5 anos contados da data do lançamento, tal como ocorre no caso dos autos. Veja-se, nesse sentido, recentíssimo v. acórdão proferido pela E. Segunda Turma da Corte Especial, de Relatoria do Exmo. Min. João Otávio de Noronha:

*PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.*

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária.*

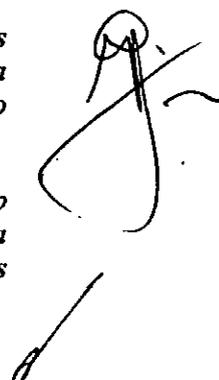
*2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos.*

*3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*4. Em se tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a dezembro de 1981, em 20 de fevereiro de 1987, quando foi efetivado o lançamento, já se encontravam extintos.*

*5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (REsp 190287/SP, Rel.: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Primeira Turma, data do julgamento 22/02/2005, DJ 11.04.2005 p. 208 – grifos nossos).*

Nos mesmo sentido:



**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. PERÍODO ENTRE MAIO/1978 E DEZEMBRO/1982.**

1. *O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que, de toda sorte, deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.*

2. *Aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, enquanto que o art. 173 deve nortear os tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.*

3. *O prazo prescricional das contribuições previdenciárias foi sucessivamente modificado pela EC n.º 8/77, pela Lei 6.830/80, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 8.212/91, à medida em que as mesmas adquiriam ou perdiam sua natureza de tributo. Por isso que firmou-se a jurisprudência no sentido de que "o prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreram oscilações ao longo do tempo:*

*a) até a EC 08/77 - prazo quinquenal (CTN);*

*b) após a EC 08/77 - prazo de trinta anos (Lei 3.807/60); e*

*c) após a Lei 8.212/91, prazo de dez anos."*

4. *Não obstante, o prazo decadencial não foi alterado pelos referidos diplomas legais, mantendo-se obediente aos cinco anos previstos na lei tributária. In casu, as parcelas referentes ao período compreendido entre maio de 1978 e dezembro de 1982 acham-se atingidas pela decadência.*

5. *Recurso especial desprovido. (REsp 640848/SP; Rel.: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, data do julgamento 09/11/2004, DJ 29.11.2004, p. 255 – grifos nossos).*

Em outro recente julgamento, particularmente, o E. STJ reconhece a ineficácia do art. 45 da Lei n. 8.212/91 [por afronta ao art.146, III, b, da CF-88], que permitiria ao Fisco constituir créditos de contribuições decorrentes de fatos ocorridos em até 10 anos anteriores à ocorrência do lançamento. Verbis:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.**

1. *Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a)*



*a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.*

*2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.*

*3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200). AgRg no REsp 616348 / MG ; AGRVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2003/0229004-0 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI PRIMEIRA TURMA, 14/12/2004, DJ 14.02.2005, p. 144)*

No caso dos autos, cientificado o contribuinte dos lançamentos em 14.11.2002 (fls. 14/21/29/38), é de se reconhecer a decadência do direito do Fisco de constituir créditos relativos a fatos ocorridos anteriormente à competência outubro/1997 (inclusive).

**(iii) Do mérito: da regularidade do arbitramento de lucros**

No mérito, os argumentos da Recorrente não merecem ser acolhidos.

Conforme dispõe o artigo 152 do RIR/99, com redação dada pelos Decretos-Lei n. 1.381/74 (art. 6º) e n. 1.510/76 (arts. 10, IV e 16), *“equipara-se à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 60 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento”*.

Tendo a pessoa física representante da Recorrente efetuado alienação de imóveis na condição referida pela legislação no ano-calendário de 1996, correta a equiparação dela à pessoa jurídica desde então, tal como procedido pela Fiscalização. Improcedente, pois, a assertiva da Recorrente de que a referida equiparação apenas teria se dado com intimação ocorrida neste procedimento em 17.07.2002.

Na condição de pessoa jurídica, a Recorrente deve sujeitar-se às regras de apuração das empresas em geral, ou seja, apuração pela sistemática do lucro real ou presumido.

Como a Recorrente não fez opção pela tributação pelo lucro presumido nos anos-calendário de que tratam este procedimento, restou a ela o regime de tributação pelo lucro real trimestral. Não possuindo escrituração comercial e fiscal que permitisse a apuração pelo lucro real trimestral, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro como forma regular de apuração do imposto devido.

O arbitramento de lucros é procedimento previsto em lei, admitido pela iterativa doutrina e jurisprudência pátrias, destinado à apuração do montante tributável nos casos em que, em linhas gerais, o contribuinte deixa de apresentar escrita contábil e fiscal suficiente para apuração do lucro real, tal como ocorreu no caso dos autos.

O arbitramento impugnado nesses autos atendeu aos requisitos de forma e conteúdo estabelecidos pela legislação vigente. Foram considerados os custos incorridos pela Recorrente quando estes foram comprovados (com documentos hábeis) no curso do procedimento de fiscalização, tal como determina o art. 534, *caput* do RIR/99 (com redação dada pelas Leis n. 8.981/95, art. 49 e n. 9.430/96, art. 1º). O lucro arbitrado foi tributado na proporção da receita recebida pela Recorrente, conforme informações prestadas por ela própria e por seus clientes (RIR/99, art. 534, parágrafo único, com redação dada pelas Leis n. 8.981/95, art. 49, parágrafo único e n. 9.430/96, art. 27, I). As planilhas apresentadas pela Recorrente, como também os alegados prejuízos por ela aferidos em anos-calendários anteriores, não podem ser considerados para macular os lançamentos ou reduzir o montante tributável, pois não encontram respaldo em documentação hábil e idônea e, menos ainda, em registros contábeis e fiscais.

No mais, ante a mera reiteração de argumentos pela Recorrente na instância recursal, esse Relator pede vênias para reportar-se aos argumentos de mérito apresentados pelo acórdão recorrido para ratificar a correção do procedimento fiscal e a legitimidade dos lançamentos, *verbis*:

*"1. Quanto à alegada exigüidade do prazo concedido pela fiscalização para regularização da escrita:*

*Segundo o defendente o embasamento do lançamento na falta de apresentação da escrituração regular "é improcedente, uma vez que somente a partir de 17/07/2002, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 157, foi equiparado a pessoa jurídica", sendo intimado a se cadastrar como empresa individual, e que o prazo concedido pela fiscalização foi insuficiente para regularizar a escrituração da firma individual, e também que somente estava obrigado a entregar declaração de rendimentos de pessoa jurídica em 2003.*

*Pois bem, em face de sua relevância para adequado deslinde da matéria, cumpre de antemão, transcrever excertos do Termo de Verificação Fiscal à fl. 46 dos autos, onde a fiscalização circunstancia:*

*"Equiparação da pessoa física à empresa individual pela prática de operações imobiliárias, tendo em vista a construção em terrenos de sua propriedade que, sem efetuar o registro de documentos de incorporação, nele promoveu a construção de prédios com mais de duas unidades imobiliárias e iniciou a alienação das unidades imobiliárias antes da decorrência do prazo de sessenta meses contados*



*da data da averbação, no Registro imobiliário, da construção do prédio (RIR/99, art. 152 e seu § 1º).*

***O lançamento decorreu pelo arbitramento do lucro tendo em vista a falta de apresentação de escrituração regular e manifestação do próprio contribuinte por esta forma de apuração do lucro.***

*Consoante as pertinentes regras legais, o lucro imobiliário será arbitrado deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado, sendo tributado o lucro arbitrado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio período (RIR/99, art. 534).*

*Em 15/03/2002, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização solicitando, dentre outros, a informar e comprovar, através de documentação hábil e idônea, as aquisições e alienações de bens imóveis, os gastos efetuados com realização de benfeitorias e construções de imóveis bem como as áreas construídas e datas de início e término das obras (fls. 60/62).*

*Através dos documentos apresentados em 17/05/2002, constatou-se que o contribuinte realizou construções de prédios, com mais de duas unidades imobiliárias autônomas em terrenos de sua propriedade e iniciou a alienação das mesmas antes do prazo de 60 (sessenta) meses contados da averbação no Registro de Imóveis das construções dos prédios.*

*Em 25/04/1995, o contribuinte iniciou a construção do prédio residencial situado à Rua Muriaé, nº 164, Bairro Santa Amélia, Belo Horizonte/MG e, realizou as alienações dos apartamentos nºs 101, em 18/11/96, 102 em 19/10/96, 201 em 17/02/97 e 202 em 04/03/97, conforme Contratos de Compra e Venda, doc. fls. 01/58 do anexo.*

*Em 02/06/97, iniciou a construção do prédio residencial situado à Rua Prof. Manoel Casassanta, nº 420, Bairro Ouro Preto, Belo Horizonte/MG e, efetuou as alienações dos apartamentos nºs 201 em 11/01/99, 202 em 01/02/99, 203 em 12/02/99, 301 em 27/02/99, 302 em 24/03/99 e 303 em 12/02/99.*

*Efetudou, ainda, a construção de 05 casas geminadas (residência multifamiliar) no terreno de sua propriedade, localizado à Rua General Mascarenhas, nº 875, Bairro Novo Progresso, Belo Horizonte/MG.*

***Assim, conforme legislação tributária, pela prática de operações imobiliárias, a pessoa física ficou equiparada à pessoa jurídica (empresa individual), no momento da primeira alienação.***

*Em face disso, em 17/07/02, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 157, com a solicitação para comprovar sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídicas – CNPJ, mediante apresentação do cartão CNPJ, providenciando sua inscrição, no prazo de 10 (dez) dias, caso ainda não tenha sido inscrito e, apresentar escrituração contábil/fiscal acompanhado de documentação correspondente às receitas e despesas que deram suporte a essa escrituração (fls. 173/175).*



*Em 21/08/02, o contribuinte apresentou o comprovante provisório de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, tendo sido atribuído à empresa individual Antônio Carlos Braga o CNPJ nº 05.229.161/0001-75.*

*Em 21/08/02, foi solicitada novamente, através do Termo de Intimação Fiscal nº 204 (fls. 188/189), a apresentação da escrituração contábil/fiscal e os documentos que embasaram a escrituração, comprobatórios das receitas e despesas relativas às operações imobiliárias.*

*Em 09/09/02, o contribuinte apresentou “Planilhas de Obras Imobiliárias – Anexo I” (fls. 191), acompanhadas de relatório analítico em forma de Razão auxiliar das despesas e receitas recebidas e ainda manifesta sua opção pelo arbitramento de seus lucros para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.*

*A partir das informações prestada pelo contribuinte, concentramos às atividades relacionadas à pessoa jurídica somente para as construções dos prédios situados à Rua Muriaé, nº 164, Bairro Santa Amélia (Edifício Juliana) e Rua Prof. Manuel Casassanta, nº 420, B. Ouro Preto (Edifício Breno Rafael), pelo fato das alienações das unidades imobiliárias terem ocorridas no período de 1997 a 2000, objeto da presente ação fiscal.*

*Dando continuidade aos procedimentos fiscais e a partir das informações prestadas pelo contribuinte, foi efetuada uma conferência minuciosa dos lançamentos constantes da Planilha de Obras Imobiliárias – Anexo “I”, dos relatórios em forma de Razão e dos documentos apresentados.*

*Nesse sentido, foi solicitado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 356, a comprovação dos gastos com a construção do Ed. Juliana, situado à Rua Muriaé, nº 164, Bairro Santa Amélia, referentes aos anos de 1995 e 1996.*

*Em 04/10/02, o contribuinte apresentou Planilha Retificadora e comprovantes dos gastos com a construção supracitada, fls. 206/229.*

*Cabe novamente enfatizar que, como as alienações ocorreram antes da conclusão e averbação da construção e/ou antes do prazo de 60 (sessenta) meses contados da averbação no Registro de Imóveis, o contribuinte ficou equiparado, no momento da primeira alienação (19/10/96), a uma empresa individual imobiliária em relação às alienações efetuadas.*

*Conforme legislação de regência, o contribuinte estava obrigado a escriturar livros contábeis e fiscais e manter toda documentação comprobatória das receitas e despesas envolvidas com as construções das unidades imobiliárias vendidas.*

*Como relatado nos tópicos anteriores, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros contábeis/fiscais bem como a documentação probatória dos lançamentos.*

*No entanto, face à não apresentação da escrituração formal, adotou-se o lucro arbitrado como forma de apuração dos resultados. (grifos e destaques não são do original)*

*Como se vê, a razão de discordância acima assoma como autêntico despautério, haja vista que os autos evidenciam, de forma inelutável que:*

*a) em relação aos elementos requeridos no Termo de Início de Fiscalização (fls.60/62), foi concedido dilação de prazo para apresentação (fl. 64);*

*b) a intimação para comprovar a inscrição no CNPJ e para apresentar a escrituração contábil/fiscal e os documentos comprobatórios das receitas e despesas relativas à operações imobiliárias somente foi efetuada subsequente, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 157, que o contribuinte tomou ciência em 19/07/2002 (fls. 173/175), tendo sido concedido prazo de 20 (vinte) dias.*

*Em atendimento, conforme comprova expediente de fl. 182, em 12/08/2002 o fiscalizado se pronunciou apenas em relação a inscrição no CNPJ, omitindo-se de prestar qualquer esclarecimento quanto à escrituração.*

*Posteriormente, por meio do item "2" do Termo de Intimação Fiscal nº 204, que o contribuinte tomou ciência em 23/08/2002 (fls. 188/189), foi ratificada intimação para apresentar escrituração contábil/fiscal e os documentos que embasaram a escrituração, comprobatórios das receitas e despesas relativas às operações imobiliárias, tendo sido concedido outro prazo de 20 (vinte) dias.*

*No item "1" do referido Termo foi requerido, ainda "comprovar através de documentação hábil e idônea, coincidentes em valores e datas, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas-correntes, conforme relação em anexo".*

*Em atendimento, conforme comprova expediente de fls. 190/191, em 09/09/2002 o fiscalizado, embora informe estar apresentando a "escrituração contábil/fiscal e os documentos que a embasaram", apresentou, de fato, apenas relatórios de despesas e de receitas da construção do "Condomínio Edifício Residencial Juliana", na Rua Muriaé, 164, Bairro Santa Amélia e uma Planilha discriminativa de receitas, custos e resultado de determinadas obras.*

*Nessa mesma data, o fiscalizado prestou, ainda, a seguinte declaração, por escrito, à fiscalização (fl. 192):*

#### **"DECLARAÇÃO**

*Eu Antônio Carlos Braga, (...), entrego as planilhas elaboradas de 1995 a 2002 contendo informações sobre as atividades imobiliárias praticadas, as quais fui submetido a ser equiparado como pessoa jurídica cf. art. 151 do Dec.-lei 3.000, de 26/03/1999, também pelo art. 41 da IN 02/01, e ter de constituir uma empresa individual cujo nome é ANTÔNIO CARLOS BRAGA – FI, CNPJ 05.229.161/0001-75, onde estas planilhas (Anexo 1) espelham a expressão da verdade apuradas, e*



*seus documentos em anexo aos relatórios de lançamentos de forma contábil em programa de contabilidade desde 01.01.1997 a 31.12.2001. Caso haja alguma divergência deverá a SRF manifestar para que sejam feitas as devidas correções. Segue também uma planilha (Anexo 2) da parte da pessoa física (...). Com relação aos depósitos/créditos citados no TIF 204 item 1, sinto muito não poder colaborar para conciliação destes, uma vez que não tenho as cópias de cheques que recebi e nem tenho as NP das vendas de unidades uma vez que as mesmas foram resgatadas pelos devedores, mas, suponho que os seguintes depósitos/créditos em conta corrente relacionados na próxima página de nº 7, correspondem as transações realizadas; Sendo assim faço a opção de arbitramento dos resultados cf. art. 531 do Dec. 3.000, de 26/03/1999." (sic) – destaques não são do original.*

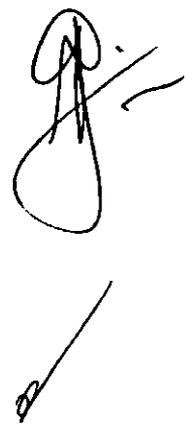
*Referidas Planilhas e Relatórios, especialmente os documentos elaborados com a intitulação de "Razão", constantes às fls. 197 a 202, 213 a 229, 232 a 248, 250 a 252; espelham apenas levantamentos acumulativos de despesas e de receitas. Todavia, não estão revestidos das características extrínsecas e intrínsecas inerentes à escrituração contábil, e estão desprovidos, ainda, de termos de abertura e de encerramento, de registros e autenticações do órgão do comércio e de repartições fiscais estaduais e federais.*

*Ademais, de acordo com o art. 150 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 2º, do Decreto-lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, as empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas. De acordo com o inc. II, § 1º deste artigo são empresas individuais as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.*

*Preleciona, o art. 152 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.381, de 1974 e os arts. 10, inc. IV e 16, da Lei nº 1.510, de 1976, que equipara-se também à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento.*

*Tratando do "Início da Equiparação", o inc. II, do art. 156 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 6º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.381, de 1974 e o art. 11, da Lei nº 1.510, de 1976, define o "Momento de Determinação", especificando que a equiparação ocorrerá na data da primeira alienação, no caso do art. 152, tal como na hipótese vertente.*

*Ora, o art. 160 do RIR de 1999, preleciona que as pessoas físicas consideradas empresas individuais são obrigadas a inscrever-se no CNPJ, no prazo de noventa dias contados da data da equiparação e a manter escrituração completa em livros registrados e autenticados por órgão da Secretaria da Receita Federal, observado o disposto no art.*



*260 que preconiza que, além do Diário e do Razão, a pessoa jurídica deve possuir outros livros tais como registro de inventário, de entradas, de apuração do lucro real, registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamentos ou desmembramento de terrenos para venda.*

*Portanto, diferentemente do entendimento do contribuinte, além do descabimento da alegação acerca de exigüidade do tempo, também desde a equiparação, que se deu na data da primeira alienação, em 1996, ele já havia sido equiparado a pessoa jurídica e estava obrigado a manter escrituração contábil e fiscal completa em livros registrados e autenticados pelas autoridades competentes.*

*A circunstância de o contribuinte somente ter vindo a se inscrever no CNPJ em julho de 2002, não transmuda os fatos, nem postecipa a equiparação para essa data, como quer o defendente*

*Ainda que despiciendo, eis que o recurso à jurisprudência administrativa já foi refutado na apreciação das preliminares nesse voto, impende considerar que o entendimento emanado da ementa do Conselho de Contribuintes que o defendente transcreveu para fundamentar sua razão acerca do prazo para regularização da escrita foi plenamente contemplado no feito, haja vista que, desde a primeira intimação para apresentar escrituração em 19 de julho de 2002 (fl. 173) até o encerramento da ação fiscal em 14 de novembro de 2002, decorreram 117 (cento e dezessete) dias, ou seja, quase quatro meses, prazo esse mais que razoável para que o contribuinte regularizasse a escrituração.*

*2. quanto à alegada falta de análise, por parte do fisco, das planilhas (razão auxiliar de receitas e despesas) e respectivos elementos de provas apresentados:*

*Segundo o defendente, a fiscalização teria deixado de considerar as planilhas demonstrativas da receita auferida e das despesas realizadas e, além disso, teria incorrido em contradição ao arbitrar o lucro por "falta de apresentação de escrituração regular", ao passo que também teria admitido que "houve a apresentação de documentos contábeis". Com fulcro nisso, requer, pois, a apreciação desses elementos agora na fase impugnatória.*

*Pois bem, em face de sua relevância para adequado deslinde da matéria, cumpre de antemão, transcrever excertos do Termo de Verificação Fiscal à fl. 48 dos autos, onde a fiscalização circunstancia:*

*"E, para a apuração do resultado imobiliário de cada alienação, foram utilizados os seguintes procedimentos (conforme se vê nos quadros de fls. 51/59):*

*1. Acatou-se o valor do custo de R\$ 165.121,24 (184.878,73 – 11.999,84 – 7.757,65) informados nas colunas "Custo Acumulado" e relatórios de "Razão", relativos à construção do Ed. Juliana, situado à Rua Muriaé, 164 – Bairro Santa Amélia, B. Horizonte/MG, (fls. 207/229);*

2. *Acatou-se o valor de R\$ 200.926,01, informado na coluna "Despesas Ocorridas" e relatórios de "Razão" dos documentos de fls. 230/248, referente à construção do Ed. Breno Rafael, situado à Rua Prof. Manoel Casassanta, 420, Bairro Ouro Preto, B. Horizonte/MG;*
3. *Considerou-se como idônea toda a documentação comprobatória dos custos incorridos;*
4. *Apurou-se o custo por "m2" de construção em Reais, pela divisão do custo total com a área total:*
5. *Apurou-se o custo de cada unidade vendida pela multiplicação do custo por "m2" com a área de cada unidade vendida;*
6. *Apurou-se o lucro arbitrado por ocasião da venda de cada unidade deduzindo-se o valor de alienação do custo da unidade vendida;*
7. *Por ocasião da venda, foi determinada a relação percentual entre lucro arbitrado e o valor da alienação (receita bruta de venda);*
8. *O reconhecimento do lucro foi feito proporcionalmente à receita recebida em cada período-base, mediante a multiplicação do valor recebido pelo percentual do lucro;*

*Dessa forma, para apuração do custo foi adotado o critério de custo médio, isto é, o custo por metro quadrado.*

*Cabe ressaltar que, o valor correspondente a R\$ 11.999,94, relativo ao apartamento 304, Bl. 3, situado à Rua José Sanguinete, 50, B. São João Batista, recebido como parte do pagamento na operação de venda do apartamento nº 101, do Ed. Juliana, dito como devolvido à CEF, lançamento de 18/11/1996, não foi considerado como custo de construção do edifício Juliana, tendo em vista sua execução extrajudicial em 18/05/1999, conforme carta de arrematação e informações contidas nos registros n.ºs 7 e 8, matrícula nº 60.152, do 6º Ofício de Registro de Imóveis (fls. 270/278), e, ainda, o valor total de R\$ 7.757,65 também não foi considerado como custo de construção do Ed. Juliana por tratar-se de dispêndios efetuados durante o ano de 1997 no citado apartamento nº 304, Bl. 3, da Rua José Sanguinete, 50.*

*Assim a apuração do resultado imobiliário do apartamento 304, Bl. 3, da Rua José Sanguinete, nº 50, Bairro São João Batista foi efetuada conforme planilhas de fls. 57, tendo sido considerado como custo o valor de aquisição de R\$ 11.999,84 e, ainda, aceitos os valores de R\$ 7.757,65, gastos durante o ano de 1997, totalizando R\$ 19.757,49 e o valor de alienação foi considerado zero, face sua perda conforme carta de arrematação supracitada.*

*Quanto à receita de venda dos imóveis, os valores foram apurados conforme contratos de compra e venda apresentados pelo contribuinte, doc. fls. 07/43, e pelos compradores dos referidos imóveis, doc. fls. 45/156, constantes no anexo.*

*Esse procedimento está consoante com o que determina a legislação de regência, cabendo, ainda, ressaltar nesse contexto as regras para o*

*arbitramento do lucro determinadas pelos artigos 530 e 534, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, in verbis:*

*“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:*

*I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II – (...);*

*III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

*Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado.*

*Parágrafo único. O lucro arbitrado será arbitrado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre.”*

*Diante disso, tendo em vista os transcritos preceitos legais, para as pessoas jurídicas ou equiparadas que se dedicam à venda de imóveis construídos, e, ausente a escrituração formal, atinente ao resultado imobiliário, o lucro será arbitrado deduzindo-se da receita bruta mensal o custo do imóvel devidamente comprovado.*

*Faz parte integrante deste o anexo numerado de fls. 01/158, as quais se constituem em elementos de prova juntamente com os documentos já constantes no processo.*

*Diante do exposto, efetuamos o lançamento de ofício para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e em decorrência efetuamos os lançamentos reflexos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o lucro Líquido – CSLL e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, respectivamente, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora pertinentes.”*

*Pois bem, o arbitramento então está fundamentado nas hipóteses dos incs. I e III, do art 530 do RIR de 1999, cuja matriz legal é o art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, onde está preceituado que o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando, na hipótese do inc. I, o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ou não forem elaboradas as demonstrações financeiras; bem como, na hipótese do inc. III, o contribuinte deixar de apresentar à autoridade*

*tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou livro Caixa, quando for o caso.*

*Averbe-se que, por força do inc. IV, do art. 36, da Lei nº 8.981, de 1995, as pessoas jurídicas que se dedicassem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil, até 31 de dezembro de 1998, estavam obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.*

*Na Seção II, intitulada "Empresas Individuais Imobiliárias", Subseção I, que trata da "Caracterização", deflui do art. 160, dispositivo legal que a fiscalização, dentre outros, também enquadrava a infração, que as pessoas físicas consideradas empresas individuais são obrigadas a, além da inscrição no CNPJ, também a manter escrituração contábil completa em livros registrados e autenticados por órgão da Secretaria da Receita Federal; a manter sob sua guarda e responsabilidade os documentos comprobatórios das operações, pelos prazos previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas.*

A propósito, percuciente o entendimento da Administração Tributária, exposto no Parecer Normativo CST nº 30, de 04 de abril de 1978 que, dentre aspectos específicos examinados, assim preleciona acerca do tema em comento:

*"EMENTA - Apropriação de custos para efeito de apuração do resultado do ano-calendário. Escrituração de Registro de Inventário.*

*1. Em exame a forma de apropriação de custos relativos a loteamento promovido por pessoa física, considerada empresa iria, e da escrituração do Registro de Inventário.*

*2. Determina o art. 103. , § 4º, alínea a, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, que o lucro da empresa individual, apurado ao término de cada ano-calendário, compreenderá o resultado da operação que determinar a equiparação.*

*2.1 No caso de loteamento promovido por pessoa física, a equiparação ocorre na data do arquivamento da documentação do empreendimento; e na data da primeira alienação para os empreendimentos não registrados (§ 12 do art. 101. do Regulamento do Imposto de Renda/75).*

*3. Inicialmente, deve-se salientar que as empresas realizam despesas ligadas à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria (custos); e, outras, consideradas necessárias às suas atividades e à manutenção da respectiva fonte produtora (despesas operacionais).*

*4. No caso em exame, entre os custos incluem-se as despesas de estudos, planejamento e execução dos planos ou projetos de loteamento, inclusive terraplanagem, galerias de águas pluviais, esgotos, guias, sarjetas e outras obras e melhoramentos ligados diretamente ao empreendimento, desde que de responsabilidade da empresa vendedora.*



5. Para as empresas individuais imobiliárias em questão, só são considerados como receita do ano-calendário os valores efetivamente nele recebidos, haja vista a conjugação dos §§ 1º e 2º do art. 104. do Regulamento do Imposto de Renda/75.

6. Ora, dentro do mesmo sentido de orientação, lícito se torna determinar que os custos a serem computados no ano-calendário, para efeito de apuração do resultado, sejam aqueles efetivamente pagos, e não os incorridos, na mesma proporção da receita recebida e em função de cada lote vendido, podendo, ainda, levar-se em conta os custos diferenciados por unidade, quando for o caso.

7. Por outro lado, por força do art. 12. do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, a pessoa física equiparada está obrigada a manter escrituração contábil completa, a partir do ano-base de 1977.

8. Dentro dessa exigência há necessidade de se possuir e escriturar, entre outros, o Livro de inventário. Tendo em vista que, no empreendimento haverá lotes com áreas, localizações e valores distintos, necessário se toma discriminá-los, de modo que se possa demonstrar o custo de cada lote separadamente."

De acordo com o art. 161 do RIR de 1999, o lucro da empresa individual imobiliária, determinado ao término de cada período de apuração, segundo o disposto nos arts. 410 a 414, compreenderá, dentre outros, o resultado da operação que determinar a equiparação e o resultado de incorporações promovidas pelo titular de empresa individual a partir da data da equiparação, abrangendo o resultado das alienações de todas as unidades imobiliárias integrantes do empreendimento.

Como se vê, ainda, o procedimento da fiscalização não discrepa da legislação de regência aplicável à matéria, qual seja o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, onde está preceituado que as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado, devendo o lucro arbitrado ser tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês.

Por isso mesmo que a fiscalização, no seu minudente circunstanciado, assevera que "O lançamento decorreu pelo arbitramento do lucro tendo em vista a falta de apresentação de escrituração regular e manifestação do próprio contribuinte por esta forma de apuração do lucro" e que, "consoante as pertinentes regras legais, o lucro imobiliário será arbitrado deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado, sendo tributado o lucro arbitrado na proporção da receita recebida".

3. quanto à alegação de que não teriam sido aproveitados os prejuízos dos anos-calendário de 1995 e de 1996.

Segundo o defendente, a fiscalização teria deixado de levar em conta os prejuízos ocorridos nos anos-calendário de 1995 e de 1996,



*retratados nas Planilhas. A seu ver, tais prejuízos, apesar de já terem decaído para efeito de lançamento, seriam perfeitamente válidos e eficazes para a efetiva compensação.*

*Levando em conta que, a presente ação fiscal reportou-se, tão-somente aos anos-calendário de 1997 a 2000, refuta-se desde logo, cabalmente insubsistentes tais alegações do defendente. A uma porque, na legislação relativa ao arbitramento de lucro das pessoas jurídicas que se dedicam à atividades imobiliárias (art. 534 do RIR de 1999), não existe previsão legal para a dedução de eventuais prejuízos de períodos anteriores àquele objeto do arbitramento.*

*A duas, porque quanto a pretensos prejuízos, além de não terem por substrato a escrituração contábil e os registros contábeis e fiscais atinentes obrigatórios, também não cabe ao fisco sobrepôr ao contribuinte para apurar e efetuar compensação, de ofício, de eventual prejuízo não apurado, não declarado e, nem sequer escriturado pelo interessado.”*

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para rejeitar as preliminares de nulidade, acolher a preliminar de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2008

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

## Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Redator Designado

Minha divergência em relação ao Ilustre Relator prende-se exclusivamente à questão referente à decadência da CSLL e da Cofins.

Pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

*(.....) (grifo acrescentado)*

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

*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 (grifo acrescentado)*

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*



*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada." (grifo nosso)*

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;*

*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.*

(.....)

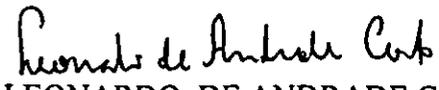
O inciso II supra transcrito trata especificamente da CSLL. No que se refere ao inciso I, o Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

*Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).*

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins. Assim, essa contribuição está mencionada dentre aquelas submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal.

Assim, incluídas dentre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, aplica-se à CSLL e à Cofins o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou ilegalidade de norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, não há que se falar em decadência para a exigência referente a essas contribuições.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2008.

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO 