



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.011213/2005-53
Recurso nº 158.999 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.370 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria IRPJ e outros
Recorrente CFL Construções e Incorporações Ltda
Recorrida 1ª Turma/DRJ-Porto Alegre/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001, 2002

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Não tendo sido provada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é contado com base no critério previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

O exame do conjunto de cláusulas que integram o contrato firmado entre a recorrente e um grupo de investidores indica que a sua natureza jurídica é de sociedade em conta de participação. Em função disso, o regime jurídico tributário aplicável aos resultados apurados pelo empreendimento é aquele a que se submetem referidas sociedades.

MULTA QUALIFICADA

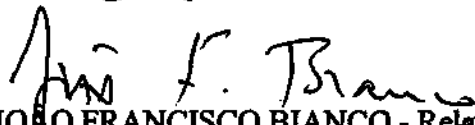
Não tendo sido provada a ocorrência de fraude, a multa de lançamento de ofício deve ser reduzida para 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para acolher a decadência do IRPJ e CSLL em relação aos fatos geradores que ocorreram em 30/09/2000, e em relação ao PIS e à COFINS para os fatos geradores ocorridos em 31/08/2000, bem como reduzir a multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ESTER MARQUES LINS DE SOUSA - Presidente



JOÃO FRANCISCO BIANCO - Relator

EDITADO EM: 08 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Sérgio Luiz Bezerra Presta(suplente convocado) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Tratam presentes os autos da exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por suposta omissão de receita com a comercialização de unidades imobiliárias do empreendimento denominado de “Sidney Park”, nos anos-calendário de 2000 e 2001 (fls 7).

Alegam as autoridades fiscais no Relatório de Ação Fiscal (fls. 32) que a recorrente seria sócia ostensiva de uma sociedade em conta de participação e que não ofereceu à tributação as receitas auferidas com as vendas de apartamentos e boxes do empreendimento “Sidney Park”, uma vez que o valor das vendas não foi devidamente registrado em conta de resultado do exercício. Por entender que referida omissão ocorreu de forma dolosa e fraudulenta, houve a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Inconformada, a recorrente apresentou sua impugnação (fls. 297), sustentando, em sede de preliminar, que o lançamento relativo ao fato gerador ocorrido em setembro de 2000 estaria decaído, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

No mérito, alega que não era sócia ostensiva da sociedade em conta de participação, bem como não participava de seus lucros, de modo que seu envolvimento limitava-se à administração e à construção do empreendimento. Em adição, acrescenta que os lucros auferidos foram devidamente tributados nas pessoas dos investidores e que a aplicação da multa qualificada é indevida, por não ter havido qualquer fato doloso ou irregularidade com o condão de justificar a arguição de fraude.

A DRJ manteve o trabalho fiscal (fls. 324). Preliminarmente, decidiu por afastar a decadência por entender que o art. 173 do CTN é o que deveria ser aplicado à situação, já que haveria nos autos a comprovação da ocorrência de fraude e dolo por parte da recorrente.

No mérito, para a identificação do sujeito passivo e da forma de tributação adotada, a DRJ discorreu sobre a natureza jurídico-tributária das operações realizadas pela recorrente, concluindo pela existência de sociedade em conta de participação e pela necessidade de oferecimento à tributação pela recorrente dos resultados apurados com o empreendimento.

Por fim, a DRJ manteve a aplicação da multa de 150%, tendo em vista a comprovada prática de fraude, e a atualização do crédito tributário pela variação da taxa SELIC, conforme pacífica jurisprudência administrativa.

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário (fls 340, reiterando os termos de sua manifestação anterior e juntado documentos comprobatórios do pagamento do imposto de renda pelos investidores.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Relator João Francisco Bianco, Relator

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade. Passo a apreciá-lo.

A matéria aqui em discussão versa sobre exigência fiscal apurada em função da ocorrência de omissão de receita oriunda da venda de três unidades imobiliárias, cujos fatos geradores ocorreram em 30.09.2000, 30.06.2001 e 31.12.2001.

Antes de examinar o mérito do recurso interposto, analiso a questão da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em 30.09.2000.

A matéria que rege o instituto da decadência está regulada pelos artigos 150 e 173 do CTN. Para melhor compreensão do raciocínio, transcrevo o teor desses dispositivos.

Artigo 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.

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 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.

Artigo 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Parágrafo único. O direito à que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O artigo 150, como se vê, regula o lançamento chamado de “por homologação”, ou auto-lançamento, que ocorre quando cabe ao contribuinte o dever de calcular o valor do tributo devido e de efetuar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.



Como a autoridade deve homologar a atividade desenvolvida pelo contribuinte, o parágrafo 4º do artigo fixa o prazo de cinco anos para a homologação expressa, após o qual o crédito tributário fica homologado tacitamente e, conseqüentemente, extinto.

Já o artigo 173 trata especificamente do prazo de extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Ele será, como regra geral, de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Excepcionalmente, caso, antes dessa data, tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário com a notificação ao contribuinte de qualquer medida preparatória nesse sentido, começa então a correr a contagem do prazo decadencial a partir dessa outra data.

Os dois dispositivos tratam de matérias diversas. O artigo 150 regula o lançamento por homologação. E o artigo 173 regula a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. A rigor, portanto, a solução para a questão de que tratam estes autos deveria ser dada pelo artigo 173 do CTN.

Rubens Gomes de Sousa, autor do projeto do CTN, comentou, sobre o artigo 150, que sua proposta era que esse dispositivo tratasse de casos excepcionais, em que a determinação do crédito, e sua extinção, seriam atribuições do contribuinte ou de terceiro, sem qualquer participação da autoridade fiscal, como o imposto de renda retido na fonte e os tributos cobrados por estampilha.

Exceções, portanto, pois a regra é que todos os tributos dependem de lançamento, a teor do disposto no artigo 142 do CTN. No anteprojeto do código, essa matéria figurava em capítulo denominado “tributos que não dependem de lançamento”. Somente no projeto final é que foi adotada a expressão “lançamento por homologação”.

E o parágrafo 4º do artigo 150 não trata propriamente do prazo decadencial do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas sim do prazo que a Administração Pública dispõe para homologar expressamente o lançamento, sob pena de ser ele homologado tacitamente.

O fato é que, dadas as características do lançamento por homologação, e por razões de ordem prática e de conveniência da Administração Fazendária, o que era para ser exceção acabou virando regra, e o lançamento por homologação acabou se tornando praticamente a única modalidade de lançamento adotada pelo legislador tributário hoje em dia.

Regra ou exceção, não importa. O que importa é que o parágrafo 4º do artigo 150 (que, diga-se de passagem, não constava no projeto originalmente elaborado por Rubens Gomes de Sousa) acabou regulando indiretamente a questão da decadência, para os tributos lançados por homologação, ao estabelecer a homologação tácita do lançamento após o decurso do prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador.

Ora, como o artigo 150 é norma especial, aplicável somente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve prevalecer sobre a norma geral, que é o artigo 173 e que é aplicável aos tributos que se submetem a todos os demais tipos de lançamentos.

Assim sendo, os tributos lançados por homologação submetem-se às regras especiais de decadência previstas no artigo 150. Caso esse dispositivo seja inaplicável - por



ocorrência de dolo, fraude ou simulação, por exemplo - a decadência será regida pelas normas do artigo 173, que tem natureza de regra geral.

No caso dos autos, sustenta a recorrente que seria aplicável ao caso o disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Já a fiscalização identificou a ocorrência de fraude na conduta da recorrente, o que deslocaria o exame da matéria para o artigo 173 do CTN.

Tenho para mim que a fraude não restou comprovada nos autos.

Com efeito, no Relatório da Ação Fiscal (fls 37) a fiscalização fundamenta a ocorrência da fraude em três fatos concretos: (1) a recorrente não teria reconhecido a existência da sociedade em conta de participação nas suas DIPJs; (2) as receitas com as vendas das unidades imobiliárias não teriam sido reconhecidas na contabilidade; e (3) os tributos incidentes sobre as receitas não teriam sido pagos.

Nenhum desses fundamentos, a meu ver, justifica a conclusão de ocorrência de fraude. A falta de registro da existência da sociedade em conta de participação nas DIPJs indica a ocorrência de irregularidade, mas não de fraude. Mesmo porque, há uma dúvida razoável sobre a natureza jurídica do contrato realizado entre a recorrente e os demais investidores, conforme será examinado mais adiante. As receitas com as vendas das unidades não foram lançadas em conta de receita do exercício mas foram registradas em conta de realizável a longo prazo, conforme reconhecido pela própria DRJ (fls 333), o que pode ser caracterizado como irregularidade mas não como fraude. E a falta de pagamento de tributos novamente indica irregularidade mas não fraude.

Desse modo, concluo no sentido de que não foi feita a prova da ocorrência da fraude praticada pela recorrente. E se não houve fraude, dolo ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Pois bem. Feito esse esclarecimento inicial, passo ao exame do caso dos autos. Os fatos geradores do IRPJ (fls 8) e da CSLL (fls 21) ocorreram em 30.09.2000. E os fatos geradores do Pis (fls 17) e da Cofins (fls 29) ocorreram em 31.08.2000. Já o auto de infração foi lavrado em 23.12.2005, depois, portanto, do decurso do prazo de 5 anos contados da ocorrência dos fatos geradores dos tributos acima elencados.

Desse modo, forçoso reconhecer que – nesses casos – decaiu a Fazenda Pública do direito de constituir esses créditos tributários, pelo decurso do prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário.

Passo agora ao exame do mérito.

A exigência fiscal baseia-se no fato de a recorrente ter constituído sociedade em conta de participação e não ter oferecido à tributação os resultados apurados no desenvolvimento de suas atividades, de acordo com o regime tributário aplicável a esse tipo de sociedade. Alega a recorrente, por seu turno, que a natureza jurídica do contrato firmado com os investidores (fls 150) não era de sociedade em conta de participação mas sim de contrato de administração.



O exame do contrato efetivamente suscita dúvidas na determinação da sua exata natureza jurídica. O título é de sociedade em conta de participação; as partes indicam que a sua relação será regida pelos artigos 325 a 328 do Código Comercial; a recorrente é qualificada como sócia ostensiva e os investidores são qualificados como sócios ocultos (cláusula sétima); a recorrente comparece como promitente vendedora no Compromisso de Compra e Venda das unidades imobiliárias vendidas (fls 154 e 164); tudo enfim indica que o contrato é efetivamente de sociedade em conta de participação.

O único problema é que os sócios ocultos participam dos riscos do negócio, porque a sua remuneração é proporcional ao resultado – positivo ou negativo – auferido, enquanto a recorrente (sócia ostensiva) não participa dos riscos do negócio, pois a sua remuneração é fixa, calculada em proporção às receitas de vendas realizadas (cláusula quinta, alínea “b”).

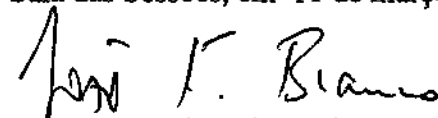
A despeito disso, examinando o conjunto das cláusulas que integram o contrato firmado pelas partes, concluo no mesmo sentido sustentado pela DRJ, ou seja, de que a natureza jurídica do contrato é efetivamente de sociedade em conta de participação. Em função disso, os resultados apurados com a realização do empreendimento deveriam ter sido oferecidos à tributação pela recorrente (sócia ostensiva), nos termos da legislação de regência, tributação essa que indubitavelmente não ocorreu.

É por isso que, no mérito, a exigência fiscal deve ser mantida.

A multa qualificada, no entanto, deve ser afastada, pelos motivos já expostos quando do exame da questão da decadência. E a atualização do crédito tributário de acordo com a variação da taxa Selic deve ser mantida por tratar-se de assunto já sumulado no âmbito deste Conselho. Confirma-se o teor da Súmula n. 4 do 1º Conselho de Contribuintes.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para acolher a decadência do IRPJ e da CSLL cujos fatos geradores ocorreram em 30.09.2000 e a decadência do Pis e da Cofins cujos fatos geradores ocorreram em 31.08.2000, e para reduzir a multa de lançamento de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2010.


Relator João Francisco Bianco



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo : 11080.011213/2005-53

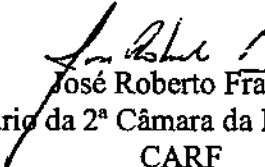
Recurso : 158999

Acórdão : 1802-00.370

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1802-00.370**.

Brasília - DF, em 14 de abril de 2010


José Roberto França
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional