



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

180

MF - Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União de 28 / 02 / 2002 Rubrica
--

Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

Sessão : 17 de outubro de 2000
Recorrente : IMOBILIÁRIA TRABALSI LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

NORMAS PROCESSUAIS - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO - Estabelece o artigo 173, inciso I, do CTN, que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação - 05 (cinco) anos -, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. **Preliminar rejeitada. PIS - INCIDÊNCIA - VENDA DE IMÓVEIS** - A despeito de que os imóveis não se subsumem no conceito de mercadorias (art. 191 do Código Comercial, c/c o art. 109 do Código Tributário Nacional), o faturamento decorrente da respectiva comercialização está sujeito à Contribuição para o Programa de Integração Social, por expressa disposição do art. 3º, *caput*, § 2º, da Lei Complementar nº 07/70. As atividades de construir e alienar, comprar, alugar e vender imóveis e intermediar negócios imobiliários estão sujeitos ao PIS, posto caracterizarem compra e venda de mercadorias, em sentido amplo, como o empregou o legislador. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IMOBILIÁRIA TRABALSI LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Mauro Wasilewski, Daniel Corrêa Homem de Carvalho e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e II) no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2000


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Lina Maria Vieira
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).

cl/cf



Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

Recorrente : IMOBILIÁRIA TRABULSI LTDA.

RELATÓRIO

O presente processo refere-se ao Auto de Infração de fls. 72 e seguintes, lavrado contra a empresa acima identificada, em virtude do não recolhimento, nos prazos regulamentares, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, nos períodos de apuração de janeiro de 1988 a junho de 1997.

Inconformada, a interessada, tempestivamente, apresentou a Impugnação de fls. 80 a 90, através de procurador legalmente habilitado, alegando, em preliminar, a ocorrência de decadência, quanto aos fatos geradores de janeiro de 1988 a dezembro de 1991, por força do disposto no art. 173, I, parágrafo único, do CTN, argüindo que se se considerar o lançamento da Contribuição ao PIS por homologação, o prazo abrange período maior: outubro de 1992 (art. 150, § 4º, do CTN). No mérito, aduz que imóveis não se enquadram no conceito de mercadorias, trazendo à colação diversos acórdãos do Poder Judiciário relativos à não incidência da COFINS sobre receita decorrente de imóveis (fls. 88), bem como julgados referentes ao PIS (fls.89), requerendo, por fim, o cancelamento da exigência.

Decidindo o feito, a autoridade julgadora singular manteve integralmente o lançamento, assim ementando sua Decisão de fls. 114 a 119:

“ASSUNTO: Contribuição para o PIS

PERÍODO: fatos geradores de janeiro de 1988 a junho de 1997.

EMENTA: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O prazo para a homologação do lançamento das contribuições sociais é fixado por lei ordinária, com competência outorgada pelo CTN.

PIS/FATURAMENTO. INCIDÊNCIA. Tendo a empresa por objeto a compra e venda de bens imóveis, incide o PIS sobre o faturamento.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

Irresignada com a decisão monocrática, a interessada interpôs, com guarda de prazo, o Recurso Voluntário de fls. 125 a 132, sem proceder ao depósito no valor de 30% do crédito tributário, consoante o disposto no art. 32 do Decreto nº 70.235/72, em virtude de medida liminar concessiva às fls. 133 a 135.

Aduz, em sua defesa, que a autoridade singular não se manifestou quanto à exigência de tributo, supostamente devido a partir de janeiro de 1992, conforme o comando do art. 173, I, parágrafo único, do CTN. Alega que a autoridade *a quo* apenas abordou a decadência sob a ótica “lançamento por homologação”; que, conforme o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, é de 05 anos o prazo decadencial para a Fazenda constituir seus créditos tributários, não tendo aplicação à espécie o comando do art. 45 da Lei nº 8.212/91, pois o prazo decadencial está expressamente consignado no art. 173 do CTN; pondera que nos dias atuais não se coloca mais em dúvida a natureza jurídica tributária das contribuições sociais; e reproduz as lições de Wagner Balera (fls. 128), bem como as manifestações dos Tribunais e da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através dos Acórdãos de fls. 129/130, no sentido de que o prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário, relativo ao PIS, extingue-se em cinco anos.

No mérito, pede o cancelamento da exigência, arguindo que o PIS não incide sobre a atividade de construção e venda de imóveis, vez que imóvel não é mercadoria, invocando o disposto no art. 110 do CTN e afirmando que a atividade preponderante da empresa é a construção civil de imóveis por conta própria, atividade constante do inciso VI da Resolução BACEN nº 482/78, que somente sujeita a empresa ao PIS nas modalidades declaração e repique, ficando, portanto, excluída do PIS/Faturamento.

Por fim, tendo em vista que no Processo nº 13805-007.721/97-79 a autoridade julgadora elegeu como atividade principal da empresa a construção civil e, agora, neste processo afirma que sua atividade principal é a compra e venda de imóveis, requer a realização de diligência, cujos quesitos anexa às fls.137, para que se prove que os valores que serviram de base de cálculo para a exigência do PIS/Faturamento decorreram, quase que em sua totalidade, de receitas oriundas da venda de imóveis construídos por conta própria.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007719/97-27
 Acórdão : 203-06.831
 Recurso : 112.442

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LINA MARIA VIEIRA

O recurso é tempestivo, e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Por uma questão de precedência, aprecio a questão suscitada pela recorrente, no que se refere à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir parte do crédito tributário lançado.

A matéria resume-se em definir qual exatamente é o prazo decadencial aplicável ao PIS: cinco anos, tal com previsto no Código Tributário Nacional em seu art. 150; ou dez anos, em conformidade com a legislação ordinária que trata das contribuições sociais.

Alega a recorrente que houve a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1988 a dezembro de 1991, por força do disposto no art. 173, I, parágrafo único, do CTN, argüindo que se se considerar o lançamento da Contribuição ao PIS por homologação, o prazo abrange período maior: outubro de 1992 (art. 150, § 4º, do CTN).

Entendo que a questão restou pacificada, a partir das decisões do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que vem decidindo que o prazo decadencial, nos casos de tributos lançados por homologação (art. 150 do CTN), quando não houve qualquer princípio de pagamento, tem como *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado (homologação tácita).

É o que se depreende do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 132.329/SP, da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, julgado em 28/04/99 (DOU de 07/06/99), cujo teor do voto condutor, da lavra do Ministro Garcia Vieira, transcrevo, em parte:

“... Estabelece o artigo 173, I do CTN que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação [sic] poderia ter sido efetuado. No caso de lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito



Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

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 (art. 150, caput do CTN). Mas, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (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 (§ 4º). Este prazo é para a homologação e não para constituir o crédito tributário. Se houver o pagamento antecipado, ocorrerá a extinção do crédito tributário (art. 150, § 1º do CTN). Se não houver pagamento, não existiu homologação tácita. Com o encerramento deste prazo de cinco anos sem a homologação tácita, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário (art. 173, I, do CTN) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e se encerra no último dia após o decurso de cinco anos, contados do fato gerador. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por homologação, não tendo havido pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. ...”.

Da mesma forma manifestou-se o STJ, por ocasião do julgamento dos Resp nºs 212.495-MG, 1ª Turma, julgado em 05/08/99 (DJ 1 180-E, 20/9/99, p. 40) e 179.731/SP, 1ª Turma, julgado em 05/10/99, cuja ementa transcrevo:

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART.173).

I - O art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art.150, § 4º.

II - O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento. (CTN, ART. 150, § 4º).

IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

Portanto, à vista das decisões do STJ e tendo o lançamento atacado sido constituído em 11.11.97 (doc. fls. 72), observa-se que a Fazenda Nacional detinha o direito de constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS para os fatos geradores ocorridos no período abrangido pela ação fiscal (jan/88 a jun/97), por força das disposições contidas no artigo 173, I, c/c o artigo 150, § 4º, ambos do CTN, pois, para esse período, restou demonstrada a ausência de antecipação de pagamentos.

Sem antecipação, não há falar-se em homologação de pagamento e, na esteira do acórdão do STJ, a decadência opera-se no decurso do prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do encerramento do prazo de 05 (cinco) anos para a homologação tácita, ou seja: 10 (dez) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Em segunda preliminar, pleiteia a recorrente a realização de diligência para que se estabeleça a atividade principal da empresa: se construção civil, como definida pela autoridade julgadora singular no Processo nº 13805.007721/97-79, ou compra e venda de imóveis, como eleita nestes autos.

Entendo prescindível a diligência requerida, vez que estar evidente nos presentes autos, através do Contrato Social da empresa, anexado às fls. 97/98, que seu objeto é “O RAMO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS, CONSTRUÇÃO E ENGENHARIA CIVIL, CORRETAGENS, ADMINISTRAÇÃO, INCORPORAÇÃO, FINANCIAMENTOS”, e a própria recorrente assevera, em sua peça recursal, que a atividade preponderante da empresa é a construção civil de imóveis por conta própria, não pairando qualquer dúvida de que a receita da empresa decorre da venda de imóveis construídos por conta própria e da compra e venda e administração de imóveis. Portanto, a empresa em questão exerce atividade mista, pois a construção e venda de imóveis por conta própria (atividade de construção civil) caracteriza-se venda de mercadorias e a venda ou locação de imóveis de terceiros caracteriza pura prestação de serviços, devendo, em consequência, recolher o PIS sobre o faturamento mensal e não sobre o Imposto de Renda devido, como pugna a recorrente.

Desta forma, rechaço as preliminares argüidas.

Passo à apreciação do mérito.

Afirma a recorrente que a atividade preponderante da empresa é a construção civil de imóveis por conta própria, atividade constante do inciso VI da Resolução BACEN nº 482/78, que somente sujeita a empresa ao PIS nas modalidades declaração e repique, ficando, portanto, excluída do PIS/Faturamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007719/97-27
 Acórdão : 203-06.831
 Recurso : 112.442

Não vejo como prosperar o entendimento da recorrente.

A uma, pelo fato de a empresa realizar atividade de venda de mercadorias e prestação de serviços, portanto, mista, conforme acima explicitado, e a duas, porque a legislação que rege a matéria define como hipótese de incidência da contribuição criada pela Lei Complementar nº 07/70 vender mercadoria e/ou prestar serviço.

Por determinação legal (art. 1º da Lei 4.068, de 1962), as empresas de construção, que se dedicam a atividades semelhantes às desenvolvidas pela ora recorrente, são consideradas comerciais. É o que nos ensina o renomado professor de Direito Comercial FRAN MARTINS, nos argumentos trazidos à colação no exame do REsp. nº 148.820/CE, no seguinte trecho, *verbis*:

"Mesmo no que se refere aos atos praticados pelos comerciantes no exercício de sua profissão, a tradição conserva fora do âmbito do direito comercial os atos relativos aos imóveis e à indústria agrícola. Os primeiros estão afastados do campo do direito comercial porque, tendo este como uma das suas características a circulação dos bens, tal não acontece com os imóveis, por sua natureza inamovíveis. Na verdade, em essência, o argumento não tem solidez, pois, para que os bens passem de propriedade, não é necessário que sejam removidos materialmente: nas Bolsas de mercadorias faz-se a circulação dos bens apenas pela mudança de propriedade dos títulos representativos dos mesmos, e essas operações são reputadas comerciais. Ademais, os imóveis podem ser e são objeto de especulação e deveriam, desse modo, entrar essas especulações no âmbito do direito comercial e não do civil". (Curso de Direito Comercial, 4ª edição, p. 74, fls. 146/147).

A respeito do mesmo assunto, assim se manifestou OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO na Revista Dialética de Direito Tributário:

"Hodiernamente, diante do surgimento das mega-metrópoles e da renovação da indústria da construção civil, os conceitos jurídicos se modificaram, de modo que as operações sobre imóveis não podem mais ser excluídas do regime jurídico dos atos de comércio, quando especula-se e negocia-se ampla e habitualmente com imóveis, como uma atividade economicamente organizada com o intuito de lucro, vale dizer, de natureza comercial e, portanto, regulada pelo Direito Comercial".



Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

A jurisprudência dominante do STJ reconhece que a participação de empresa de construção e incorporação imobiliária no Programa de Integração Social – PIS deve incidir sobre o faturamento da comercialização dos imóveis, ainda que esses não possam ser considerados mercadorias.

Neste sentido, cito a Ementa do Agravo de Instrumento nº 215383/BA da lavra da Min. Nancy Andrighi:

“TRIBUTÁRIO. PIS. INCIDÊNCIA. VENDA DE IMÓVEIS.

O PIS incide sobre o faturamento pela venda de mercadorias. As empresas de construção civil comerciam imóveis. O imóvel, na hipótese, é uma mercadoria, objeto de mercância. Logo, sobre a receita bruta das vendas de imóveis, deve incidir o PIS, nos termos da Lei Complementar nº 7, de 1970”.

A questão foi bem examinada pelo Min. José Delgado no Resp nº 149.020, publicado no DJ de 25/05/98, que assim decidiu:

“Em conclusão:

- a) o imóvel é um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria;
- b) as empresas construtoras de imóveis efetuam negócios jurídicos com tais bens, de modo habitual, constituindo-se mercadorias que são oferecidas aos clientes compradores;
- c) a Lei nº 4.068, de 09.06.62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas;
- d) a Lei nº 4.591, de 16.12.64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo “incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominial, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro”(Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ob.já citada);



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

- e) o art. 195, inciso I, da Constituição Federal, não restringe o conceito de faturamento, para excluir do seu âmbito o decorrente da comercialização de imóveis;
- f) faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com bens imóveis;
- g) o artigo 2º, da LC 70/91, prevê, de modo bem claro, que a COFINS tem como base de cálculo não só a receita das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, os serviços prestados de qualquer natureza;
- h) mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria a prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto um negócio jurídico sujeito à COFINS.”

E prossegue em seu decism:

“Para o PIS o raciocínio é o mesmo. Também o Programa de Integração Social é executado com recursos provenientes do fundo de participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas com recursos próprios, calculados sobre o faturamento (artigo 3º da LC nº 7/70)”.

A Lei Complementar nº 07/70 deixa claro que a base de cálculo da Contribuição para o PIS, no caso das empresas não exclusivamente prestadoras de serviços, é o faturamento. Assim, o fato gerador do PIS é a operação de venda de mercadorias ou prestação de serviço, constituindo o resultado destas operações a base de cálculo da Contribuição para o PIS.

São as seguintes as hipóteses de incidência instituídas pelo dispositivo legal acima mencionado:

“Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

- a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007719/97-27
 Acórdão : 203-06.831
 Recurso : 112.442

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

- 1) no exercício de 1971, 0,15%;
- 2) no exercício de 1972, 0,25%;
- 3) no exercício de 1973, 0,40%;
- 4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%;

§ 1º. A dedução a que se refere a alínea *a* deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

- a) no exercício de 1971 2%
- b) no exercício de 1972 3%
- c) no exercício de 1973 e subseqüentes 5%

§ 2º. As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico ao que for apurado na forma do parágrafo anterior.”

Através da Lei Complementar nº 17/73, foi acrescido um adicional à contribuição recolhida com recursos próprios da empresa:

“Art. 1º. A parcela destinada ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, relativa à contribuição com recursos próprios da empresa, de que trata o artigo 3º, letra *b*, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975.

Parágrafo único. O adicional de que trata este artigo será calculado com base no faturamento da empresa, como segue:

- a) no exercício de 1975 – 0,125%;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007719/97-27
Acórdão : 203-06.831
Recurso : 112.442

b) no exercício de 1976 e subsequentes – 0,25%.”

Portanto, sendo a receita da empresa decorrente de atividade mista, ou seja, de construção e venda de imóveis por conta própria e da compra, venda e administração de imóveis de terceiros, está sujeita à incidência da Contribuição para o PIS, no período abrangido pelo auto de infração, nos termos da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores, calculada com base no faturamento.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso por tempestivo, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2000

LINA MARIA VIEIRA