



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

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Recurso nº : 132.461
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 a 2002
Recorrente : MARIA DE FÁTIMA REIS (FIRMA INDIVIDUAL)
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 17 de outubro de 2003
Acórdão nº : 103-21.407

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001
ARBITRAMENTO. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS.**

O arbitramento do lucro de empresas que fazem incorporação de imóveis faz-se deduzindo-se da receita bruta o custo dos imóveis corrigido.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.

A tributação da omissão de receitas de pessoas jurídicas que tiveram seu lucro arbitrado é isolada e definitiva.

Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/08/1996

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Restando incomprovado no processo que a titularidade das operações que lhe deram origem seria de terceira pessoa, quando todos os elementos apontam como sujeito passivo aquele que constou do lançamento, descabe-se falar em nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

NULIDADE. INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. AÇÃO CAUTELAR.

A existência de ação cautelar para investigação criminal, com implicações penais de crimes não-tributários, não impede a apuração de tributos e seu lançamento pela Receita Federal, com base nos elementos de que dispuser.

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de Infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001
VENDA DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

A receita proveniente de venda de imóveis compõe a receita bruta de venda de mercadorias, estando sujeita à incidência da COFINS.

Contribuição para o PIS/PASEP

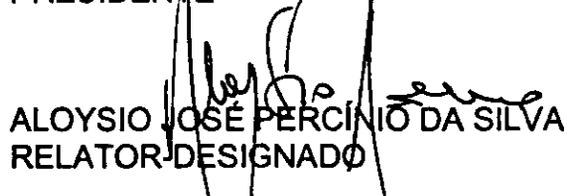
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001
MEDIDA PROVISÓRIA. REEDIÇÃO.

Medida Provisória pode ser reeditada dentro do seu prazo de validade quando não apreciada pelo Congresso Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA DE FÁTIMA REIS (FIRMA INDIVIDUAL).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de setembro de 1995 a agosto de 1996, inclusive, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero (Relatora) e Cândido Rodrigues Neuber; e no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Recurso nº : 132.461
Recorrente : MARIA DE FÁTIMA REIS (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

Trata o presente de exigência fiscal constituída contra a contribuinte retro identificada relativa a Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente aos anos-calendário 1995 a 2001 formalizada através dos Autos de Infração às fls. 04 a 69, perfazendo o valor total de R\$ 912.181,20.

As irregularidades fiscais constantes do Relatório Fiscal às fls. 70 e 71, estão em resumo assim descritas:

Em ação fiscal procedida na pessoa física Maria de Fátima Reis constatou-se que esta promovera a incorporação de prédios em seus terrenos, construindo dois edifícios, um com vinte unidades autônomas, vendidas em 1995 e 1996, e outro com trinta e duas unidades autônomas, vendidas vinte e oito unidades nos anos de 1997 a 2001.

De acordo com o que determina o Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, nos arts. 151 e 152, a contribuinte intimada a apresentar a escrituração fiscal dos empreendimentos e a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, informou às fls. 98 e 99 que não providenciou na data certa a inscrição, solicitando inscrição de ofício e deixando de apresentar a escrituração fiscal.

Inscrita de ofício no CNPJ às fls. 83 e 84, o termo de constatação e intimação de fls. 81 a 82, interpelam para que comprovasse os custos das unidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

imobiliárias vendidas, em resposta, teria apresentado os relatórios que indicariam os custos do edifício Residencial Ticiania (fls. 157/225).

Diante da falta de escrituração das operações dos empreendimentos, impôs-se o arbitramento do lucro determinado pela Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 47, III, que consistiria em deduzir da receita bruta os custos devidamente comprovados, conforme dispõe o art. 49.

Os valores considerados como receitas são os obtidos das escrituras às fls. 226 a 249 e dos contratos particulares às fls. 381 a 499 apresentados pela contribuinte e demonstrados às fls. 73 e 76 a 80, foram considerados os gastos discriminados nos relatórios apresentados pela Construtora Menin Ltda. (fls. 267/380) e pela contribuinte (fls. 157/225), determinado o custo por unidade autônoma dos empreendimentos (fls. 72 e 74).

Em relação aos recebimentos no ano de 1995, por aplicação do disposto na Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 43, a omissão de receitas foi tributada definitivamente à alíquota de 25%, desconsiderando-se os custos.

Inconformada com a exigência fiscal a atuada apresentou impugnação às fls. 505 a 591, alegando em síntese:

- Erro na identificação do sujeito passivo, pois, no processo administrativo nº 13830.001389/2001-79, o Fisco estaria exigindo de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, a título de omissão de rendimentos, e, no relatório fiscal que constitui parte integrante daquele Auto de Infração, constaria suspeita do Ministério Público Federal, objeto da Ação Cautelar nº 2000.61.11.008771-0, em curso pela 2ª Vara Federal de Marília, de que a petionária seria interposta pessoa dos negócios de seu irmão, Carlos Alberto dos Reis;
- As operações realizadas em seu nome seria de titularidade daquela pessoa, portanto os resultados das transações efetivadas também deveriam ser atribuídas a ela, sendo nula qualquer equiparação e tributação enquanto não apurada a circunstância ensejadora da ação cautelar;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01

Acórdão nº : 103-21.407

- A dúvida estando *sub judice*, não pode o Fisco promover lançamento por estar assumindo decisão que não lhe compete e para a qual não traz prova ao processo, sendo ineficaz o auto de infração por se apresentar ofensivo aos requisitos de precisão, certeza e segurança jurídicas estabelecidos pelo Código Tributário Nacional (CTN), impondo-se como medida a declaração de nulidade;
- Os lançamentos a título IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, no período de setembro de 1995 a agosto de 1996, estão alcançados pela decadência da mesma forma o IRRF exigido nos meses de setembro a dezembro de 1995. Os tributos e contribuições exigidos submetem-se ao lançamento por homologação, regulado pelo CTN, art. 150, cujo § 4º, estabelece o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para sua homologação, conforme doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
- O mérito, o arbitramento dos lucros da atividade imobiliária, que até 1995 apresentava contornos legais diferenciados do procedimento aplicável aos demais segmentos econômicos, foi reformulado a partir de 1996 com o advento da Lei nº 9.249, de 1995;
- A reformulação introduzida na modalidade de tributação com base no lucro arbitrado, pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, alcançou todas as atividades e pessoas jurídicas, sem qualquer distinção ou ressalva, ficando revogadas todas as disposições em contrário;
- O art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, matriz legal do RIR/1999, art. 534, encontra-se revogado pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, que regulamentou inteiramente a determinação do lucro arbitrado quando a receita bruta é conhecida, conforme doutrina;
- O lançamento relativo ao ano-calendário de 1995, está disciplinado pelo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/1994), vigente à época dos fatos, em seu art. 892, § 2º, que reconheceu o restrito alcance do comando da Lei nº 8.541, de 1992, art. 43, § 2º, ao estabelecer que, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, seria considerado lucro arbitrado o valor correspondente a 50% dos valores omitidos;
- A única alternativa capaz de embasar a tributação da omissão de receitas de pessoas jurídicas cujos lucros são arbitrados é a inclusão da referida receita na base de cálculo sujeita aos coeficientes utilizados na determinação daquele lucro, conclusão consagrada com o advento da Lei nº 9.249, de 1995, art. 24;

quarta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01

Acórdão nº : 103-21.407

- A nova redação introduzida pela Lei nº 9.064, de 1995, no art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, em respeito à Constituição Federal (CF), art. 150, III, "b", só poderia entrar em vigor a partir de 01/01/1996, pois majorou a base de cálculo do imposto de renda sobre a omissão de receitas apurada com base no lucro presumido ou arbitrado;
- Embora as normas previstas na Lei nº 9.064, de 1995, tenham constado da MP nº 520, de 1994 (e de várias outras que se seguiram), a lei não resultou da conversão de medida provisória e, até o momento, o Congresso Nacional não disciplinou as relações jurídicas dela decorrentes;
- imposição do CTN, art. 104, III, a vigência da Lei nº 9.064, de 1995, e, por conseqüência, a nova redação outorgada ao art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, nem sequer teve início, tendo em vista sua revogação expressa pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 36, IV, conforme jurisprudência administrativa;
- o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, utilizado para enquadramento legal da exigência do IRRF, padece de idêntica inaplicabilidade, sendo seu direcionamento às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, entendimento esposado pela própria administração tributária no Parecer Normativo(PN) CST nº 4, de 1994, quando afirma ser esse artigo reprodução do texto do Decreto-lei (DL) nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, art. 8º , o qual jamais se cogitou ser aplicável à tributação com base no lucro presumido, porque nesse regime de tributação não se apuram resultados, inexistindo a figura do lucro líquido;
- o PN CST nº3, de 1986, afirma textualmente, em seu item 6, que as disposições do DL nº 2.065, de 1983, são inaplicáveis no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;
- a Lei nº 9.064, de 1995, não introduziu alterações que ensejassem a tributação na fonte até então inexistente, apenas acrescentou um parágrafo ao art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, para fixar a data de ocorrência do fato gerador do IRRF, ou seja, o dia da omissão ou da redução indevida, que apenas confirma o direcionamento do comando;
- o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, não agasalha a pretensão fiscal, conforme decidido pelo Conselho de Contribuintes e pelas próprias Delegacias da Receita Federal de Julgamento;
- os referidos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, revogados pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 36, IV, tiveram natureza de penalidade, pois foram classificados no Título IV (Das Penalidades) do diploma legal que os abriga, e, como tal, sua

que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

revogação tem efeito retroativo, nos termos do CTN, arts. 106 e 112, conforme reconhecido pela própria jurisprudência administrativa;

- a legislação pátria não agasalha a pretensão da administração fiscal de fazer incidir a COFINS sobre a venda de bens imóveis desde a promulgação da LC nº 70, de 1991;
- a CF outorga competência tributária à União Federal para instituir contribuição social sobre o faturamento, não se encontrando abrangida na fonte de custeio da seguridade social a venda de imóveis, pois o legislador constitucional entendeu que O faturamento já possui em seu bojo um conteúdo de significação no direito e alargá-lo seria modificar a estrutura da norma de tal forma que acabaria por representar instituição de novo imposto;
- o conceito de mercadoria do direito civil deve ser válido para todo o sistema jurídico, não havendo contraposição entre o legislador civil e o comercial, assim não se podem igualar os conceitos de mercadoria e imóvel porque este não corresponde integralmente às características do conceito abstrato posto na Carta Magna;
- mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, a COFINS só poderia incidir sobre a venda de imóveis se promulgada lei complementar a regulamentar sua cobrança, porque a Lei nº 9.718, de 1998, por ter nascido anteriormente à referida LC, não poderia instituir tal incidência nem majorar a alíquota de 2% para 3%, como o fez, insurgindo em latente ilegalidade;
- a MP nº 1.212, de 1995, editada para regular a cobrança do PIS, repete os Decretos-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, em autêntico desafio à decisão do STF;
- o mesmo ocorre com a Lei nº 9.715, de 1998, alterada pela Lei nº 9.718, de 1998, que padecem de vício de inconstitucionalidade, porque a CF, art. 239, não permite alteração da base de cálculo do PIS por meio de lei ordinária;
- outro aspecto a considerar é a nulidade das medidas provisórias reeditadas desde o final de 1995 até 1998, pois a CF, art. 62, dispõe que elas perderão a eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações delas decorrentes;
- o Poder Executivo não pode convalidar a medida provisória anterior por meio de reedição, com isso, a lei de conversão deve convalidar todas as reedições, para sua validade, sendo que a Lei nº 9.715, de 1998, convalidou exclusivamente a MP nº 1.676-37, de 25 de setembro de 1998, que é a penúltima reedição da MP nº 1.212, de 1995, tendo as demais perdido sua eficácia;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

- ratifica-se toda a argumentação expendida na contestação da COFINS.

Conclui pela nulidade do Auto de Infração, e que no mérito, resta sobejamente demonstrada a improcedência do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, através do Acórdão nº 1.452, de 28 de maio de 2002, decidiu pela manutenção integral do lançamento, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: ARBITRAMENTO. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS.

O arbitramento do lucro de empresas que fazem incorporação de imóveis faz-se deduzindo-se da receita bruta o custo dos imóveis corrigido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.

A tributação da omissão de receitas de pessoas jurídicas que tiveram seu lucro arbitrado é isolada e definitiva.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/08/1996

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. PIS. IRRF. CSLL.

Tratando-se de lançamento de ofício, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Restando incomprovado no processo que a titularidade das operações que lhe deram origem seria de terceira pessoa, quando todos os elementos apontam como sujeito passivo aquele que constou do lançamento, descabe-se falar em nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

NULIDADE. INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. AÇÃO CAUTELAR.

A existência de ação cautelar para investigação criminal, com implicações penais de crimes não-tributários, não impede a apuração de tributos e seu lançamento pela Receita Federal, com base nos elementos de que dispuser.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

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

Ano-calendário: *1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

Ementa: *VENDA DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.*

A receita proveniente de venda de imóveis compõe a receita bruta de venda de mercadorias, estando sujeita à incidência da Cofins.

Assunto: *Contribuição para o PIS/Pasep*

Ano-calendário: *1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

Ementa: *MEDIDA PROVISÓRIA. REEDIÇÃO.*

Medida provisória pode ser reeditada dentro do seu prazo de validade quando não apreciada pelo Congresso Nacional.

Assunto: *Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

Ano-calendário: *1995*

Ementa: *OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO.*

A receita omitida pelas pessoas jurídicas que tiveram seu lucro arbitrado presume-se distribuída aos sócios e é tributada na fonte de forma isolada e definitiva.

Lançamento Procedente."

Às fls. 674 a 702, a contribuinte irresignada com a decisão proferida pela Primeira Instância de Julgamento Administrativo, recorre a este Conselho, alegando em resumo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01

Acórdão nº : 103-21.407

a) – O Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, contém erros e apreciações não condizentes com a verdade material, o que o torna factível de reforma.

- Erro na Identificação do Sujeito Passivo

Reafirma sua alegação de que o lançamento está desprovido de convicção e certeza, quanto a identificação do sujeito passivo, pois a recorrente nada mais era do que um preposto nas operações realizadas pelo seu irmão Carlos Alberto dos Reis.

Além disso, deve-se considerar que a titularidade das operações está *sub judice*, no aguardo da definição do Ministério Público Federal.

Ainda mais, considerando que os valores apontados pela fiscalização como receita operacional omitida tiveram seus depósitos efetuados na conta 98.203-2, do Banco Bradesco, cujos valores compuseram o procedimento fiscal instaurado junto ao sr. Carlos Alberto dos Reis, é um fato incontestável que enseja plena nulidade do lançamento.

- Decadência

Os lançamentos efetuados a título de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS encontram-se alcançados pela decadência, no período de setembro de 1995 a agosto de 1996, da mesma forma o IRRF exigido nos meses de setembro a dezembro de 1995;

O IRPJ, IRRF, CSLL, PIS e COFINS submetem-se ao lançamento por homologação, regulado pelo CTN, art. 150, cujo § 4º, estabelece o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para sua homologação, conforme doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

- **Inconstitucionalidade da COFINS**

A legislação pátria não agasalha a pretensão da administração fiscal de fazer incidir a COFINS sobre a venda de bens imóveis desde a promulgação da LC nº 70, de 1991.

O CF outorga competência tributária à União Federal para instituir contribuição social sobre o faturamento, não se encontrando abrangida na fonte de custeio da seguridade social a venda de imóveis, pois o legislador constitucional entendeu que termo faturamento já possui em seu bojo um conteúdo de significação no direito e alargá-lo seria modificar a estrutura da norma de tal forma que acabaria por representar instituição de novo imposto;

O conceito de mercadoria do direito civil deve ser válido para todo o sistema jurídico, não havendo contraposição entre o legislador civil e o comercial, assim não se podem igualar os conceitos de mercadoria e imóvel porque este não corresponde integralmente às características do conceito abstrato posto na Carta Magna;

Mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, a COFINS só poderia incidir sobre a venda de imóveis se promulgada lei complementar a regulamentar sua cobrança, porque a Lei nº 9.718, de 1998, por ter nascido anteriormente à referida LC, não poderia instituir tal incidência nem majorar a alíquota de 2% para 3%, como o fez, insurgindo em latente ilegalidade;

- **Inconstitucionalidade do PIS**

A MP nº 1.212, de 1995, editada para regular a cobrança do PIS, repete os Decretos-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, o mesmo ocorre com a Lei nº 9.715, de 1998, alterada pela Lei nº 9.718, de 1998, padecem de vício de inconstitucionalidade, porque a CF, art. 239, não permite alteração da base de cálculo do PIS por meio de lei ordinária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Também deve ser considerada a nulidade das Medidas Provisórias reeditadas desde o final de 1995 até 1998, pois a CF, art. 62, dispõe que elas perderão a eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações delas decorrentes;

O Poder Executivo não pode convalidar a Medida Provisória anterior por meio de reedição, com isso, a lei de conversão deve convalidar todas as reedições, para sua validade, sendo que a Lei nº 9.715, de 1998, convalidou exclusivamente a MP nº 1.676-37, de 25 de setembro de 1998, que é a penúltima reedição da MP nº 1.212, de 1995, tendo as demais perdido sua eficácia;

b) *No mérito*

- **Art. 49 da Lei nº 8.981/95 – Da Legislação Aplicável**

A decisão recorrida afirma que a Lei nº 9.249/95 definiu o modo de arbitramento das pessoas jurídicas em geral, mas não revogou o art. 49 da Lei nº 8.981/95, que trata do arbitramento das pessoas jurídicas imobiliárias.

Errônea a interpretação da autoridade julgadora sobre o arbitramento dos lucros da atividade imobiliária, que até 1995 apresentava contornos legais diferenciados do procedimento aplicável aos demais segmentos econômicos, somente reformulado a partir de 1996 com o advento da Lei nº 9.249, de 1995;

A reformulação introduzida na modalidade de tributação com base no lucro arbitrado pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, alcançou todas as atividades e pessoas jurídicas, sem qualquer distinção ou ressalva, ficando revogadas todas as disposições em contrário;

Yndurá



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

O art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, matriz legal do RIR/1999, art. 534, encontra-se revogado pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, que regulamentou inteiramente a determinação do lucro arbitrado quando a receita bruta é conhecida, conforme doutrina.

Assim, tendo sido revogado o art. 49 da Lei 8.981/95 a tributação com base neste dispositivo não pode prevalecer.

- Artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 – Imposto de Renda e Imposto de Renda Retido na Fonte

Diz a decisão recorrida que na impugnação afirmou-se que a Lei nº 9.064/95, não resulta da conversão de Medida Provisória em Lei, e que as alterações introduzidas por ela no art. 43 da Lei nº 8.541/92 só entrariam em vigor a partir de 01/01/96, o que não chegou a acontecer, uma vez que o referido artigo teria sido revogado pela Lei nº 9.249/95, art. 36, IV.

Conclui a decisão recorrida pela correta aplicação do art. 43 da Lei nº 8.541/92 no ano-calendário de 1995.

Afirma o julgador de Primeira Instância que apesar de não conter expressamente no texto da Lei nº 9.064/95, a conversão da Medida Provisória nº 1.003/95 (reedição da MP nº 492/1994), o texto da lei reproduz os termos da MP. Assim a conversão foi tácita por parte do Congresso Nacional, ainda mais quando inexistente ato disciplinando as relações jurídicas decorrentes da não conversão, conforme previsto na CF, art. 62, parágrafo único.

A recorrente discorda da posição acima e reafirma seu entendimento de que embora as normas previstas na Lei nº 9.064, de 1995, tenham constado da MP nº 520, de 1994 (e de várias outras que se seguiram), a lei não resultou de conversão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01

Acórdão nº : 103-21.407

de Medida Provisória e, até o momento, o Congresso Nacional não disciplinou as relações jurídicas dela decorrentes;

Mesmo que a referida lei fosse resultante da Medida Provisória, como quer a Autoridade Julgadora, não houve a convalidação dos fatos pretéritos. Daí, fica prejudicado o ano de 1994 como referencial, passando a ser este o ano de 1995.

Por esta razão, qualquer que seja o entendimento, a nova redação introduzida no art. 43 pela Lei nº 9.064/95, só poderia entrar em vigor em 1996, conforme determina o art. 150, III, alínea b, da Constituição Federal, visto que houve majoração da base de cálculo do imposto de renda sobre a omissão de receitas apuradas na tributação do lucro presumido e arbitrado. No mesmo sentido determina o art. 104 do CTN.

Entretanto, nem mesmo a partir de 1º de janeiro de 1996, os arts. 43 e 44 da Lei nº 9.064/95 poderiam mais vigorar, posto estarem expressamente revogadas pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95.

Assim, carece de legitimidade o lançamento fundamentado nos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.064/95.

Artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 – Penalidade

A alegação da natureza penal da tributação não foi acolhida pela Autoridade Julgadora com fundamento que não é a localização do artigo em determinado capítulo que atribui a natureza jurídica. Deve ser feita uma interpretação sistemática e jurídica, e não uma interpretação baseada apenas na localização do artigo para buscar a natureza jurídica do Imposto de Renda Retido na Fonte.

No entanto, em uma leitura atenta conclui-se que a própria a Autoridade Julgadora reconhece o caráter de penalidade do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01

Acórdão nº : 103-21.407

do Imposto de Renda Retido na Fonte exigidos nos termos dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Os dispositivos legais, revogados pela Lei nº 9.249, de 1995, art. 36, IV, tiveram natureza de penalidade, pois foram classificados no Título IV (Das Penalidades) do diploma legal que os abriga, e, como tal, sua revogação tem efeito retroativo, nos termos do CTN, arts. 106 e 112, conforme reconhecido pela própria jurisprudência administrativa.

Inúmeras são, portanto, as razões para que a tributação alicerçada nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, deva ser cancelada.

- **Lançamentos Reflexos**

Embora a decisão recorrida afirme que os lançamentos reflexos seguem o principal, pela relação de causa e efeito que os une, ficou demonstrada na defesa que os mesmos não podem prosperar, pelas diversas razões apresentadas.

Requer ao final o cancelamento da exigência fiscal.

Às fls. 709 consta o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

VOTO VENCIDO

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora:

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Inicialmente, serão analisadas as questões preliminares argüidas pela interessada no recurso interposto.

a) Erro na identificação do sujeito passivo.

Alega a contribuinte que a Ação Cautelar promovida pelo Ministério Público Federal - MPF, versando sobre a utilização de interpostas pessoas nos negócios praticados pelo irmão de sua titular, Carlos Alberto dos Reis, ainda *sub judice*, invalida ação fiscal promovida em relação às operações realizadas em seu nome. Os resultados das transações efetivadas também deveriam ser atribuídos ao seu efetivo titular.

Esclareça-se que a Ação Cautelar de fls. 622/630, trata de procedimento criminal visando à apreensão e seqüestro de bens, direitos e valores pertencentes, entre outros, a Carlos Alberto dos Reis e Maria de Fátima dos Reis. Tal procedimento resultou da existência de indícios de prática do delito de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, crime previsto no artigo 1º da Lei nº 9.613/98

Como a referida ação diz respeito tão somente ao aspecto penal, relacionado aos crimes previstos no dispositivo acima citados, e não aos crimes contra a ordem tributária, e ainda que, a apuração de infrações à legislação tributária compete exclusivamente à Secretaria da Receita Federal, pode se concluir que o procedimento fiscal independe do resultado daquela Ação, desde que os elementos

Handwritten mark



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

constantes do processo sejam suficientes para caracterizar a infração e o sujeito passivo.

A recorrente no curso da ação fiscal respondeu às intimações da fiscalização como responsável pelos empreendimentos imobiliários objeto do Lançamento. Em todos os documentos constantes do processo (declarações de imposto sobre a renda de pessoa física, escrituras dos imóveis, plantas dos imóveis, documentos da prefeitura, contratos, etc.), ela consta como responsável por esses imóveis. Em nenhuma fase do processo administrativo fiscal apresentou elementos probantes que o titular das operações tributadas seria seu irmão, o Carlos Alberto dos Reis.

A contribuinte não comprova a alegação de que os valores incluídos considerados receita operacional omitida e tiveram seus depósitos efetuados na conta 98.203-2 do Banco Bradesco, constantes do Auto de Infração lavrado contra a autuada, também compuseram o procedimento fiscal instaurado junto ao sr. Carlos Alberto dos Reis.

Assim, deve ser rejeitada a pretensão da recorrente de nulidade do Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo.

b) *Decadência.*

A alegação de que os lançamentos efetuados a título de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS encontram-se alcançados pela decadência, no período de setembro de 1995 a agosto de 1996, da mesma forma o IRRF exigido nos meses de setembro a dezembro de 1995, não encontra amparo legal, pois trata-se de lançamento de ofício, devendo-se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), art.173, I, *verbis*:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

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

No presente caso, os fatos geradores de setembro de 1995 a dezembro do mesmo ano e janeiro de 1996 a agosto de 1996, tiveram a contagem dos prazos decadenciais em 1º de janeiro de 1997 para os fatos geradores de 1995 e em 1º de janeiro de 1998 para os fatos geradores ocorridos em 1996. Ressalte-se que a empresa foi inscrita de ofício no CNPJ no curso da ação fiscal, portanto o lançamento somente poderia ser efetuado a partir da entrega da declaração de IRPF da pessoa física, quando a Receita Federal tomaria conhecimento das incorporações realizadas.

c) Inconstitucionalidade PIS e COFINS

Não merece também acolhimento a preliminar de inconstitucionalidade da Contribuição para o Programa de Integração Nacional – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, em razão de que as autoridades administrativas são incompetentes para apreciar matéria que trate da constitucionalidade de lei, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário. Esta tem sido a posição adotada por este Conselho de Contribuintes, em reiterados Acórdãos proferidos.

Ultrapassadas as questões preliminares, passa-se ao exame das matérias relativas ao mérito do lançamento tributário.

a) Art. 49 da Lei nº 8.981/95 – Da Legislação Aplicável

O arbitramento do lucro das pessoas jurídicas que se dedicam à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e a incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado, conforme disposto no art. 49 da Lei nº 8.981/95.

Yudal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

A Lei nº 9.249/95, alterou vários dispositivos legais, entre eles os incluídos no inciso V do art. 36, *verbis*:

“Art. 36. Ficam revogados as disposições em contrário, especialmente:

V - o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os art. 46, 48 e 54, e o inciso II do art.60, todos da Lei 8.891/95, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.”

Da análise dos dispositivos legais citados, as alterações introduzidas na Lei nº 9.249/95 não modificaram as bases da tributação das pessoas jurídicas que operam com venda de imóveis. .A referida norma legal revogou apenas o art. 48 da Lei nº 8.891/95, no que se refere ao percentual aplicável às demais pessoas jurídicas.

Portanto, deve-se concluir-se pela procedência do procedimento fiscal, que ao realizar o arbitramento do lucro deduziu do valor da receita bruta, o custo do imóvel devidamente comprovado, sendo tributado o lucro arbitrado na proporção da receita recebida, consoante o disposto no art. 534 do RIR/99.

b) - Artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda Pessoa Física

O lançamento tributário refere-se a arbitramento do lucro da venda de unidades imobiliárias, em consequência do enquadramento de ofício da contribuinte como pessoa jurídica, no ano-calendário de 1995.

A questão principal reside na legitimidade do Lançamento embasado em dispositivo legal , que segundo a recorrente não teria entrado em vigor.

A matéria está tratada no artigo 43 da Lei 8.541/92, que assim dispõe;

“Art. 43 – Verificada omissão de receita a autoridade tributária lançará o Imposto sobre a Renda, à alíquota de 25% de ofício, com os acréscimos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º

§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto apurado será definitivo.

Portanto, o dispositivo legal acima citado disciplinou o tratamento tributário da omissão de receita de forma genérica, entendendo-se que alcança tanto o lucro real como o presumido e arbitrado. O *caput* desse artigo menciona que a base de cálculo da tributação da omissão de receita é o valor omitido, sendo tributada à alíquota de 25%.

Caso ainda restasse alguma dúvida, o artigo 3º da Medida Provisória 492, editada em 05 de maio de 1994, e reedições posteriores, que foi convertida na Lei nº 9.064, de 21 de junho de 1995, deu nova redação ao § 2º do artigo 43, passando a ser o seguinte:

"§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e o imposto e contribuições incidentes sobre a omissão serão definitivos."

A Lei nº 9.064/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 492 que teve sucessivas edições até a de nº 1.003, culminando com o projeto de conversão nº 11/95.

Esclareça-se que as Medidas Provisórias de nºs. 423, 444 e 467 antecederam a Medida Provisória 492 e somente nesta edição foi incluído o artigo 3º.

Como no presente caso, restou comprovada a omissão de receitas apuradas no ano-calendário de 1995, a base de cálculo para o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica é a totalidade da omissão de receitas, de acordo com os

Yurck



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

dispositivos legais acima mencionados, em vigor desde 05 de maio de 1994, quando foi editada a Medida Provisória nº 492.

A interessada alegou, ainda, que a tributação contida na Lei nº 8.541, de 1992, arts. 43 e 44, trataria tão somente de penalidade à vista de estar incluído dispositivo legal no capítulo que trata das penalidades.

Autoridade julgadora de Primeira Instância não acolheu a alegação da recorrente, quanto a ação da natureza penal da tributação, prevista nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com fundamento de que não é a localização do artigo em determinado capítulo que atribui a natureza jurídica da disposição. Deve ser feita uma interpretação sistemática e jurídica, e não uma interpretação baseada apenas na localização do artigo para buscar a natureza jurídica do imposto de renda retido na fonte.

Neste aspecto, a decisão de Primeira Instância analisou corretamente a matéria sob exame. É certo que se trata de tributo incidente sobre rendimentos na fonte, e, portanto, não se trata de penalidade. Sua inclusão no capítulo de penalidade, na verdade, deriva de um entendimento equivocado do legislador.

Normalmente, os rendimentos dos sócios ficam sujeitos ao imposto na fonte, que pode ser compensado, depois, na declaração de rendimentos. Da mesma forma, a receita omitida normalmente seria adicionada ao lucro real, apurando-se a diferença de imposto. O legislador entendeu que a forma de tributação isolada da receita omitidas, no imposto de renda e no imposto de renda na fonte, seria uma penalidade ao infrator, pois, em relação à forma de apuração normal do imposto, seria mais penosa. Entretanto, a pretendida penalidade refere-se à forma de apuração, e não à aplicação de multa. Assim, na realidade não há penalidade, no sentido jurídico do termo, mas apenas uma forma de apuração mais gravosa ao contribuinte.

Sendo assim, aplica-se a regra do CTN, art. 144, *caput*.

Handwritten mark



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

c) Lançamentos Reflexos.

Os lançamentos reflexos devem seguir o principal, pela relação de causa e efeito entre eles, com as ressalvas a seguir acerca dos argumentos específicos apresentados pela impugnante.

- COFINS

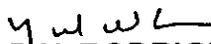
A decisão recorrida já fez apreciação dos aspectos legislativo e jurisprudencial, comprovando que não assiste razão à interessada de rejeitar a incidência da COFINS sobre o faturamento da venda de imóveis.

Ressalte-se ainda que a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de entender que atividade de venda de imóveis é atividade comercial e que, portanto, para efeito de incidência da Contribuição Social para a Seguridade Social – COFINS são considerados como mercadorias, sendo a receita de sua venda a base de cálculo da Contribuição.

Assim, não há procedência em se pretender excluir da incidência da Cofins as receitas auferidas nas operações com imóveis.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas pela recorrente e no mérito Negar Provimento ao recurso interposto pela interessada.

Sala das Sessões-DF., em 17 de outubro de 2003


NADJA RODRIGUES ROMERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

a) Fundamentação

Em que pese a consistente fundamentação da ilustre Relatora, permito-me dela discordar acerca da questão relativa à decadência.

Discute-se a decadência dos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos". Inicialmente, abordarei o assunto no que se refere ao imposto de renda.

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, *in verbis*:

"Art. 150 ...

(...)

§ 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."

"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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao termo inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são matérias objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, conforme previsto no inciso V do art. 149, abaixo.

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Sem a menor pretensão de esgotar um tema controverso e já tão esmiuçado por inúmeros respeitáveis especialistas no assunto, alinho-me aos que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

“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.”

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Sobre esse tema, ensina Hugo de Brito Machado¹:

“Objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

¹“ LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA”, Dialética e Ictet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.
132.461*MSR*20/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada."

José Antonio Minatel², quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

"O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrario sensu, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Convém lembrar que o termo "lançamento" conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente a atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier³, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que no meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

"Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo

² Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.

³ "DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.
132.461*MSR*20/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à "homologação do lançamento". Assim fazendo, entrou em contradição com o "caput" do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142."

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de "lançamento") que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco implica na concordância tácita e extingue o direito de lançar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecede o lançamento tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

Portanto, concluo que os lançamentos do IRPJ e do IRFonte relativos a fatos geradores entre setembro/95 e agosto/96 (inclusive), realizados em 21/12/2001, já estavam alcançados pela decadência.

No tocante às contribuições sociais não parece haver polêmica quanto à sua natureza tributária e sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual se refere a autuação autoriza enquadrá-las na modalidade do art. 150 – lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91, abaixo, in verbis:

“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.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, "b" da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

De fato, como vimos, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 - é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴:

"O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa."

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150), não haveria

⁴ "CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO", 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.
132.461*MSR*20/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01
Acórdão nº : 103-21.407

aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu no caso do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro⁵:

"Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal."

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído" (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

Desse modo, considerando-se a supremacia das normas constitucionais, concluo que as exigências tributárias referentes à CSLL, à Cofins e ao PIS, quanto aos fatos geradores entre setembro/95 e agosto/96, foram formalizadas quando já havia decaído o direito de constituir o crédito tributário. Todavia, devo ressaltar que o caso aqui analisado não se encontra entre as hipóteses em que a Administração Pública da União pode afastar a aplicação de dispositivo de lei inconstitucional conforme discriminadas no Decreto 2.346/97 e no art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda aprovado pela Portaria MF 55/98.

Entretanto, apesar das vedações dos atos administrativos citados no parágrafo anterior, resolvo acolher a jurisprudência dominante deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reconhece o prazo de cinco anos como aplicável à decadência das contribuições sociais.

⁵ "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 1999, pag. 348.
132.461*MSR*20/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13830.001390/2001-01

Acórdão nº : 103-21.407

b) Conclusão

Deve-se reconhecer que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores de setembro/95 a agosto/96, inclusive, já se encontrava alcançado pela decadência e, portanto, extinto. Nas demais questões, deve-se adotar as conclusões da eminente Relatora.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2003

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA