



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMFL

Sessão de 21 de outubro de 1983

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.375

Recurso nº RP/102-0.099

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: NORBERTO FLÁVIO ALVARENGA SOARES (EMP. INDIVIDUAL)

EMPRESA IMOBILIÁRIA INDIVIDUAL - Para os efeitos fiscais de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, pela prática, em nome individual, da comercialização de imóveis com habitualidade, considera-se uma única operação a alienação conjunta da totalidade ou de fração ideal de dois terrenos confinantes, com ou sem edificações. Exegese do art. 113, do RIR/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para considerar tributável a quantia de Cr\$ 96.428,00.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 1983

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

FRANCISCO AMARAL MANSO

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Jacinto de Medeiros Calmon, Waldevan Alves de Oliveira, Urgel Pereira Lopes, Luiz Miranda, Pedro Martins Fernandes

e Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente o Conselheiro Oswaldo Sant'Anna.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0630/050.715/82-25

RECURSO Nº: RP/102-0.099

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.375

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: NORBERTO FLÁVIO ALVARENGA SOARES (EMP. INDIVIDUAL)

R E L A T Ó R I O

A FAZENDA NACIONAL, por seu Procurador junto à Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apela para esta Câmara Superior, pleiteando a reforma do Acórdão nº 102-19.867, de 25.2.83, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 86.915, interposto por Norberto Flávio Alvarenga Soares, equiparado a empresa individual, e que está ementado como segue:

"EMPRESA IMOBILIÁRIA INDIVIDUAL - Não obstante repartida em lotes, a alienação de uma só área formada por diversos lotes confinantes representa uma única operação, para os efeitos fiscais de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica. Recurso provido" (fl. 52).

O sujeito passivo fora equiparado a pessoa jurídica por habitualidade na comercialização de imóveis (fl. 4), consoante tipificado no art. 98, inciso I, do RIR/80, fazendo-se menção inclusive ao art. 111, inciso I (fl. 4), embora o auto de fl. 1 cite o art. 98, inciso II, havendo referência, no termo de fl. 4, ao fato de dois terrenos confinantes terem sido vendidos a empresa da qual o contribuinte era sócio.

Na impugnação e no recurso o sujeito passivo sustenta ter praticado apenas uma alienação, envolvendo diversos lotes.

O Colegiado deu provimento ao recurso voluntário

Acórdão nº CSRF/01-0.375

interposto pelo sujeito passivo, assim argumentando o Conselheiro Relator do voto vencedor:

"Não há dúvida que o ato especulativo de compra e venda de imóveis gera rendimento tributável, porém, há que se realizara hipótese de incidência contida na regra jurídica de regência da cobrança e fiscalização do imposto de renda para que o crédito tributário seja constituído.

No caso em tela, a habitualidade na compra e venda de imóveis no período fiscalizado, inclusive por alienação a empresa do ramo a que estava vinculado, deixa entrever a ocorrência dos pressupostos legais de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

Para o exercício financeiro de 1979, contudo, a única venda de imóvel realizada não enseja tal enquadramento. Foi alienada uma só área, através de apenas uma escritura. A operação imobiliária abrangeu a totalidade de um terreno recém adquirido com as mesmas características. O fato de sobre ele existir divisão por lotes, juridicamente, não impede a unidade da transação. Não se configura atos em conjunto, mas, um ato, apenas" (fl. 54).

O recurso da Fazenda Nacional, interposto tempestivamente e com arrimo no art. 3º, I, do Decreto nº 83.304/79, sustenta a insubsistência do Acórdão recorrido, assim argumentando:

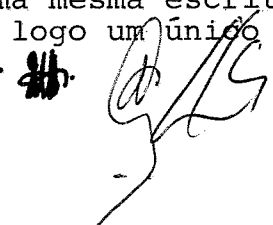
"Norberto Flávio Alvarenga Soares foi equiparado a empresa individual porque a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal logrou comprovar, em minucioso levantamento, que ele realizava, com habitualidade, negócios imobiliários.

5. Correto o entendimento do julgador de primeira instância em não considerar, como única operação envolvendo a alienação de sete lotes de terrenos confinantes." (fls. 56/57).

Após transcrever os artigos 98, 111 e 113, do RIR/80, assim prossegue o ilustre Procurador:

"O sujeito passivo se enquadra inequivocadamente no conceito legal da habitualidade, pois comprou e a seguir vendeu nada menos de sete imóveis, no espaço de apenas um dia, obtendo o excepcional lucro de Cr\$ 1.542.857,16.

8. É bem verdade que se tratam de lotes confinantes, adquiridos por uma única pessoa, constantes de uma mesma escritura e submetidos a uma matrícula, logo um único negócio, na ótica do Direito Civil.



9. Mas, para efeitos tributários, a operação não pode ser considerada como única, pois a legislação específica é taxativa em somente admitir como tal a alienação de até cinco terrenos confinantes.

10. Tem aqui plena aplicação a norma interpretativa do art. 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos.

11. Não alcançado o negócio em tela pela exceção antes mencionada, não há senão considerar-se cada um dos sete como objeto de uma operação, à falta de disposição que autoriza tratamento diferenciado à regra geral do art. 111, inciso I, à espécie dos autos" (fl. 58).

Na parte restante são tecidos comentários sobre a benevolência do fiscal autuante que deixou de considerar "os três primeiros lotes localizados na Ilha dos Araújos ... para efeito de habitualidade", tendo, inclusive, desprezado outras aquisições, e conclui o petitório:

"É certo que a controvérsia se restringiu ao primeiro negócio citado, por ter sido o único de que resultou rendimento tributável. O segundo imóvel foi comprado por Cr\$ 400.000,00 e vendido pela mesma quantia; o terceiro foi adquirido por Cr\$ 2.500.000,00 e alienado, cinco meses depois, por Cr\$ 2.700.000,00, a diferença de Cr\$ 200.000,00 sendo presumivelmente absorvida pela correção do custo.

16. Mas o fato de o sujeito passivo não ter auferido lucro nos negócios citados é irrelevante.

17. Importa aqui a própria realização das operações para efeito de enquadrar o sujeito passivo na disposição do art. 111, inciso I, do RIR/80.

18. O Recorrente, Senhores Conselheiros, está convicto de que a realização de negócios imobiliários é uma atividade corriqueira do sujeito passivo e, portanto, os ganhos daí decorrentes não podem escapar à incidência do imposto de renda" (fls. 59/60).

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.375

V O T O

Conselheiro Francisco Amaral Manso - Relator

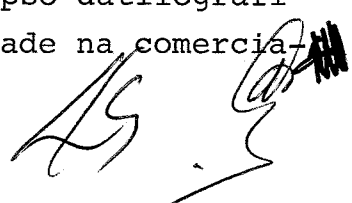
O recurso especial reúne as condições legais de admissibilidade, não tendo sido oferecidas contra-razões pelo sujeito passivo.

Como reconhece o ilustre procurador, o litígio en contra-se bem definido, ainda que em diversas passagens se vislumbre um princípio de tumulto, com considerações à margem da matéria pertinente, o que poderia comprometer a apreciação tranqüila e insuspeita da questão versada nos autos.

O contribuinte adquirira, em 28.12.78 (fl. 12), se te lotes, de números 9 a 15, por Cr\$ 1.800.000,00, e os revendeu, no dia seguinte, por Cr\$ 4.500.000,00 (fl. 14).

Além dessa operação, que será posteriormente analisada, o contribuinte vendeu, em 4.6.79, por Cr\$ 400.000,00, um terreno, com um barracão residencial e um prédio contendo dois apartamentos (fl. 17), imóvel que adquirira, pelo mesmo preço, em 17.8.78 (fl. 10).

Também, em 2.10.79, o contribuinte vendeu dois lotes contíguos, à firma SETAL - Serviços Técnicos Ltda. (da qual era sócio desde 15.4.77 - fl. 22), por Cr\$ 2.700.000,00 (fl. 18), imóveis que adquirira em 11.5.79, por Cr\$ 2.500.000,00 (fl. 16). Do instrumento de Alteração Contratual acostado às fls. 26/28 verifica-se que a empresa é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, "explorando o ramo de estudos, projetos, direção, fiscalização e construção de edifícios com todas as obras complementares, incorporação e comércio de imóveis e corretagens e administração de imóveis". Ainda que o Termo de Verificação de fl. 4, referido no Auto de Infração de fl. 1, tenha mencionado o Inciso I, do art. 98, do RIR/80, que autoriza equiparar a empresas individuais as pessoas físicas que alienarem imóveis a empresa a que estejam vinculadas, se a empresa adquirente explorar, por qualquer modalidade, a construção ou a comercialização de imóveis, parece-me que a referência em questão reflete simples lapso datilográfico, tendo em vista a expressa menção a "habitualidade na ~~comercia-~~



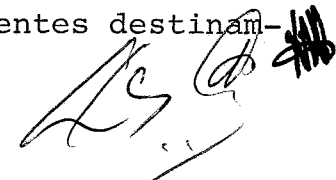
Acórdão nº CSRF/01-0.375

lização de imóveis". Além disso, se a equiparação se desse com a alienação deste imóvel, o lucro da empresa individual seria, no máximo, de Cr\$ 200.000,00, eis que os demais imóveis foram vendidos antes da data em que teria ocorrido a equiparação, apenas se lhe aplicando o disposto no inciso I, do art. 120, do RIR/80.

Quanto à venda dos sete lotes, ponto nodal do litígio, afirma o digno fiscal que "os três primeiros lotes localizados na Ilha dos Araújos não foram considerados para efeito de habitualidade" (fl. 4), atitude que o preclaro procurador classifica de "benevolente" (fls. 59). Não foi bem assim, até mesmo porque o procedimento fiscal estaria a merecer esclarecimento, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória própria da atividade do lançamento (CTN, art. 142, parágrafo único). Na realidade os três lotes foram devidamente considerados, justamente para efeito da caracterização da habitualidade, apenas deixando-se de computar o lucro obtido em sua alienação quando se promoveu a apuração do lucro da empresa individual. Caso se confirmasse a alegada "benevolência" fiscal, apenas com a venda do 7º lote se configuraria o surgimento da pessoa jurídica equiparada, calculando-se seu lucro como sendo o resultado dessa única operação, ou seja, 1/7 (um sétimo) do lucro total de Cr\$ 2.700.000,00, e não 4/7 (quatro sétimos) como calculou a fiscalização.

Os autos informam que os sete lotes foram adquiridos de um único vendedor e sua mulher; que o preço ajustado referiu-se à totalidade dos lotes; que a transação relativa a todos os lotes ficou consagrada em uma única escritura (fl. 12). Semelhantemente, referidos lotes foram alienados por um único vendedor; a um único comprador; o preço ajustado referiu-se à totalidade dos lotes; a transação ficou consagrada em um único instrumento (fl. 14). Dos sete lotes, os de números 9, 11, 13 e 15 alinham-se, lado a lado, de frente para a Rua Oito; os lotes 10, 12 e 14 confinam com os anteriores, pelos fundos, e, lado a lado, dão frente para a Rua Seis; ainda, os lotes 14 e 15 possuem testada para a Av. Paranaíba; os lotes 9 e 10 fazem divisa com os lotes 7 e 8 e, através destes, confinam com a totalidade do quarteirão nº 51.

As informações imediatamente precedentes destinam-



Acórdão nº CSRF/01-0.375

-se a melhor apreciar as ponderações feitas pelo ilustre Procurador que, expressa e enfaticamente, invoca o inciso III, do art. 113, do RIR/80 (fl. 58), alertando para a circunstância de terem sido vendidos "nada menos de sete imóveis" e observando que "a operação não pode ser considerada como única, pois a legislação específica é taxativa em somente admitir como tal a alienação de até cinco terrenos confinantes" (fl. 58). Referido inciso, o III, não fora ainda explicitamente mencionado, quer pelo contribuinte, quer pelo fiscal autuante, quer pela digna autoridade de primeira instância, ou mesmo no Acórdão recorrido. Apenas o agente fiscal argumenta que "basta examinar-se o artigo 113 do mesmo Decreto 85.450/80, nos seus Incisos I a IV, para que se verifique não estar a operação descrita acobertada por nenhuma das exceções ali previstas" (fl. 40). Por sua vez, o Acórdão recorrido deixa de fazer qualquer referência a dispositivo de lei. Assim o recurso submetido a esta Câmara Superior pressupõe a impertinência dos incisos I, II e IV do referido artigo 113, e, quanto ao inciso III, considera-o incapaz de fornecer embasamento à pretensão do sujeito passivo, tendo em vista a quantidade de lotes envolvidos na operação.

"Maxima data venia", entendo que sua excelência laborou em equívoco ao pretender correlacionar os fatos com a hipótese legal consagrada no inciso III, como a seguir se demonstrará, ainda que, em assim procedendo, ensejasse favorecimento ao contribuinte, sob o aspecto quantitativo.

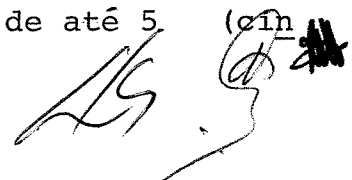
O art. 113 do RIR/80, consolidando o art. 59, § 2º, do DL. 1.381/74, com a redação que lhe deu o art. 10, do DL. 1.510/76, estabelece:

"Art. 113 - Para os efeitos do art. 111, será considerada como uma única operação:

I - a alienação da totalidade ou de fração ideal de um terreno, com ou sem edificações, resultante da unificação de 2 (dois) ou mais terrenos;

II - a alienação conjunta da totalidade ou de fração ideal de 2 (dois) terrenos confinantes, com ou sem edificações;

III - a alienação em conjunto de até 5 (cin



Acórdão nº CSRF/01-0.375

co) terrenos confinantes com o todo, sem edificações, desde que originados do desmembramento de um mesmo terreno e todos possuindo testada para logradouro público;

IV - a alienação conjunta de até 3 (três) unidades não residenciais situadas no mesmo pavimento de edifício e confinantes com o todo, desde que adquiridas de uma só vez pelo alienante."

Na redação original do DL. 1.381/74, consolidada no art. 109, do RIR/80, ainda em vigor com relação à comercialização de imóveis havidos até 30 de junho de 1977, as condições para se considerarem unitariamente as operações imobiliárias eram mais amplas:

"Art. 109 - Para os efeitos do inciso II do art. 98, será considerada como uma única operação:

I - a alienação da totalidade ou de fração ideal de um terreno, com ou sem edificações, resultante da unificação de 2 (dois) ou mais terrenos;

II - a alienação conjunta da totalidade ou de fração ideal de 2 (dois) ou mais terrenos confinantes com o todo, com ou sem edificações;

III - a alienação, em conjunto ou separadamente, de até 5 (cinco) terrenos confinantes com o todo, com ou sem edificações, desde que originados do desmembramento de um mesmo terreno e todos possuindo testada para logradouro público, adotando-se como ano de alienação o da primeira que for efetuada;

IV - a alienação, em conjunto ou separadamente, de unidades não residenciais situadas no mesmo pavimento de edifício e confinantes com o todo, construídas ou com a construção contratada, desde que adquiridas de uma só vez pelo alienante, adotando-se como ano de alienação o da primeira que for efetuada;

.....(omissis)

Observa-se, de plano, que os incisos I e IV não têm aplicação ao caso. O inciso IV refere-se a unidades não residenciais situadas em edifício (escritórios, lojas comerciais, etc.). O inciso I refere-se a terrenos (dois, segundo o art. 113; dois ou mais, consoante art. 109) que, primeiro, tenham sido unificados, para, somente então, serem alienados.

Quanto ao inciso III, invocado no recurso,

im-
LS
3

Acórdão nº CSRF/01-0.375

põe-se que os terrenos tenham sido "originados do desmembramento de um mesmo terreno e todos possuindo testada para logradouro público". Por sua vez, o art. 2º, § 2º da Lei nº 6.766/79, conceitua:

"Considera-se desmembramento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique na abertura de novas vias e logradouros públicos, nem no prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes."

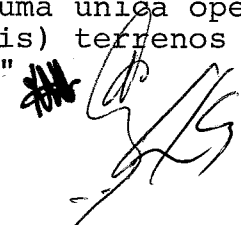
Está claro nos autos que o contribuinte adquirira sete "lotes de terreno integrantes do quarteirão nº 51 (cinquenta e um), da planta de loteamento da 'Cidade Jardim Senhora do Carmo', na Ilha dos Araújos, bairro desta cidade" (fl. 12). E os mesmos lotes, identificados numericamente de 9 a 15, foram alienados no dia seguinte (fl. 14). Tiveram, pois, referidos lotes origem não do desmembramento de um mesmo terreno, mas do loteamento procedido no terreno original. Assim, se os terrenos, ainda que alienados em conjunto, não são originados do desmembramento de uma mesma gleba, não há por que se pretender aplicar a norma consubstanciada no inciso III, como equivocadamente intentou o ilustre Procurador.

Na verdade, o Acórdão recorrido apenas conclui que, para os efeitos fiscais de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, "a alienação de uma só área formada por diversos lotes confinantes representa uma única operação", sem justificar a posição assumida, quer com fundamentos jurídicos, quer com base em dispositivos legais. E os Conselheiros vencidos não apresentaram declaração de voto, desconhecendo-se as razões que os levaram a discordar da maioria.

Nos termos em que está redigido, o mencionado Acórdão afigura-se-me inaceitável, representando inegável ampliação dos dispositivos legais, acima transcritos.

A meu entender, aplica-se à situação o disposto no inciso II, excluída a referência a "fração ideal".

"Será considerada como uma única operação a alienação conjunta de 2 (dois) terrenos confinantes, com ou sem edificações."



Na versão anterior (art. 109), a alienação, igualmente conjunta, poderia ser de mais de dois terrenos, desde que mantida a circunstância de serem confinantes com o todo. Assim, a pessoa física que vendesse um único terreno, praticaria uma operação imobiliária. Igualmente praticaria uma única operação imobiliária a pessoa natural que vendesse dois ou mais terrenos, desde que a alienação fosse conjunta e os terrenos confinantes com o todo. A expressão "com o todo" leva ao entendimento de que, se alienados dois terrenos contíguos, mas pertencentes a loteamentos diversos, seriam consideradas operações distintas.

Contrariamente, a redação consagrada pelo DL. 1.510/76 limitou a dois o número dos terrenos cuja alienação conjunta seria considerada uma única operação. Assim, vendendo apenas um terreno ou vendendo, conjuntamente, dois terrenos, a pessoa física estaria praticando apenas uma operação imobiliária. Se, após praticar uma operação imobiliária, alienando um ou mesmo dois terrenos, a pessoa física voltasse a efetuar nova operação imobiliária, esta seria contada nas mesmas condições da anterior, dependendo de se ter alienado um único terreno ou dois terrenos, desde que confinantes e objetos de operação conjunta. A terceira operação imobiliária teria o mesmo tratamento. Assim, a pessoa física poderia alienar até seis terrenos sem equiparar-se, necessariamente, a pessoa jurídica.

É flagrante a rigidez das normas introduzidas com o DL. 1.510/76. Quanto ao número de operações imobiliárias, reduziu-se, de três alienações de imóveis adquiridos nesse mesmo ano, para três imóveis adquiridos no biênio, e de seis imóveis adquiridos no triênio para cinco adquiridos no mesmo quinqüênio, a quantia de operações que poderiam ser praticadas pela pessoa natural, sem equiparar-se a jurídica. Relativamente à quantidade de imóveis a redução foi de um número praticamente sem limites para no máximo seis. Não vejo, pois, necessidade de se emprestar ainda maior rigidez à norma legal.

Como exposto anteriormente, a pessoa física que efetuasse uma alienação conjunta de dois terrenos, seguida de duas novas alienações, cada qual de dois terrenos, teria praticado três operações. Se, após praticada a primeira operação, a pes

Acórdão nº CSRF/01-0.375

soa física alienasse conjuntamente não apenas dois, mas quatro terrenos, totalizando seis unidades, não me parece razoável entender-se que a nova operação fosse considerada quádrupla, perfazendo cinco operações. A meu ver, teria praticado, com a última alienação, duas operações (cada qual com dois terrenos), perfazendo, assim, o total de três operações.

Da mesma forma, a primeira e única alienação conjunta de seis terrenos não me parece corresponder a seis operações, mas a três operações, cada qual com alienação conjunta de dois terrenos. Com efeito, nos precisos termos da lei, seria considerada como uma única operação, a alienação, em conjunto, de dois terrenos confinantes.

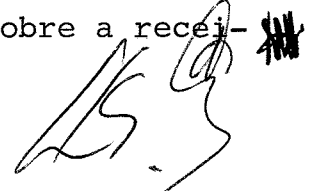
As considerações acima demonstram quão distante da norma legal posicionou-se a egrégia 2ª Câmara, ao admitir que "a alienação de uma só área formada por diversos lotes confinantes representa uma única operação", sem distinguir quanto a ser a alienação conjunta ou unitária, e sem estabelecer um limite para o número dos lotes envolvidos na operação.

Parece-me, pois, que o sujeito passivo teria praticado a quarta operação, com a qual se equiparou a pessoa jurídica, apenas quando alienou o sétimo imóvel, não quando vendeu o quarto imóvel.

Embora admitindo a ocorrência da figura da equiparação, há, ainda, reparo a fazer na forma de se apurar o lucro da pessoa jurídica equiparada.

Trata-se de lucro apurado por arbitramento, eis que o sujeito passivo não possuía escrituração nos termos da legislação de regência, deixando de cumprir as obrigações acessórias a que se refere o art. 103, do RIR/80, e não exercitando o direito de opção pela tributação com base no lucro presumido nos termos do inciso II, do art. 399, do RIR/80.

Tendo em vista que a equiparação deu-se no dia 29.12.78, vigia a norma do art. 149, do RIR/75, segundo a qual, consoante reiterada jurisprudência administrativa, o lucro arbitrado resultava da aplicação da percentagem de 15% sobre a recei-



Acórdão nº CSRF/01-0.375

ta bruta. Nos presentes autos a receita bruta foi de Cr\$4.500.000,00 (fls. 14-v), correspondendo o lucro a Cr\$ 675.000,00, ou Cr\$ 96.428,00 por imóvel vendido. Sobre essa quantia é que deverá incidir o imposto de renda.

Diante do exposto, e de tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial de fls. 56/60, para considerar tributável a quantia de Cr\$ 96.428,00.

Brasília-DF., em 21 de outubro de 1983


FRANCISCO AMARAL MANSO - RELATOR