



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESB

Sessão de 14 novembro de 19 86

ACORDÃO Nº-CSR/01-0.714

Recurso nº - RP/102-0.120

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: DIAMANTINO FREIRE DIOGO (EMPRESA INDIVIDUAL)

EMPRESA INDIVIDUAL - Operações imobiliárias - A pessoa física que, sem efetuar o arquivamento da respectiva documentação no Registro Imobiliário, promover a construção de prédio com mais de duas unidades e iniciar a alienação destas antes do prazo fixado em lei, contado da averbação da construção, equipara-se a pessoa jurídica, de acordo com o disposto no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, (RIR/80, art. 116), não se aplicando, nesse caso, a ressalva contida no § 5º do citado Decreto-lei (RIR/80, art. 115, parágrafo único).

APLICAÇÃO DA LEI - Arbitramento de lucro - O critério de arbitramento do lucro da empresa individual, equiparada pela prática de operações imobiliárias, pela diferença entre o montante das alienações e do respectivo custo corrigido monetariamente, somente se aplica a partir do exercício de 1980, inclusive.

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, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a tributação, no exercício de 1977, da importância de Cr\$570.906, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

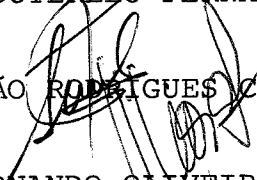
Sala das Sessões (DF) 14 de novembro de 1986

v.v.



AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZEN-
DA NACIONAL

Participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: RAUL PIMENTEL, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, JACIN
TO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREI-
RA LOPES, LUIZ MIRANDA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, LOURIERDES FIU
ZA DOS SANTOS. Ausente justificadamente os Conselheiros MARINHÔ
MENDES DOMENICI e JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0845/055.009/81-37

RECURSO Nº: RP/102-0.120

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.714

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: DIAMANTINO FREIRE DIOGO (EMPRESA INDIVIDUAL)

R E L A T Ó R I O

Recorre a esta Câmara Superior a FAZENDA NACIONAL, através de seu Procurador-representante junto à colenda Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 82/92), da decisão desse Colegiado consubstanciada no Acórdão nº 102-20.543, prolatado em sessão de 10.10.83 (fls. 73/80 verso), do qual aludido Procurador-representante teve vista em sessão de 06.04.84 (fls. 73).

Na decisão supra, aquela Câmara, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo, autuado no referido Conselho sob nº 87.644 (fls. 68/69), sob a seguinte fundamentação, extraída do voto do relator, o ilustre Conselheiro Aluisio Xavier de Albuquerque (fls. 77/80 verso):

"4. Tendo que o ponto fulcral da controvérsia está em se saber se o § 5º, do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 somente beneficia os incorporadores e/ou loteadores, como entendeu a decisão recorrida, ou também se estende, o benefício, às chamadas incorporações e loteamentos sem registro, tratadas no art. 116 do RIR/80, hipótese em que se enquadraria a

Acórdão nº CSRF/01-0.714

recorrente.

5. Aliás, a ênfase dada à questão não exsurgiu com a decisão recorrida, já se contendo na informação fiscal que a antecedeu (fls. 47/48), verbis:

"O impugnante cita e transcreve em sua defesa o disposto no artigo 6º, § 5º do DL 1.381/74 (art. 115 do RIR/80), pretendendo com isto provar ter sido indevida a tributação do resultado obtido no empreendimento denominado "Edifício Veraneio", por ele realizado.

Cabe ressaltar, porém, que a tributação do empreendimento em foco foi motivada pelo disposto no § 1º, do art. 6º, do DL 1381/74 e não no § 5º do art. 6º daquele DL. como julga o reclamante; senão vejamos:

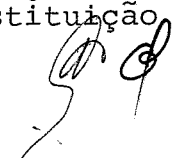
O disposto no § 5º (art. 115 do RIR/80) se aplica aos casos de incorporações, assim entendidas daquelas cujas documentação seja arquivada no Registro Imobiliário;

O contribuinte não efetuou qualquer arquivamento de documentação de incorporação, além de não ser, em virtude da falta de características próprias estabelecidas na Lei 4591/64 (Lei dos Condomínios e Incorporações), considerado "incorporador";

O contribuinte construiu o empreendimento "Edifício Veraneio" com recursos próprios ou de financiamentos, iniciando a alienação das unidades autônomas somente após a conclusão das obras, não podendo por isto ser considerado do "incorporador".

De acordo com a Lei 4.591/64 "Incorporador" é a pessoa que compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidade autônomas de edificações a serem construídas ou em construção (não de edificações prontas).

A qualidade de incorporador estende-se aos que contratarem a construção de edifícios que se destinem à constituição



Acórdão nº CSRF/01-0.714

futura de condomínio, "sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras".

Pelo exposto chega-se a conclusão que o contribuinte não efetuou, na verdade, uma incorporação e sim construiu prédio com mais de duas unidades para posterior venda, estando enquadrado, portanto, no art. 116 do RIR/80 (art. 6º, § 1º do DL 1381/74), que transcrevemos abaixo:

Art. 116 RIR/80: Equipara-se, também, à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento neles promova a construção de prédios com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses contado da data de averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento."

6. Há que se examinar, portanto, o prefalado Decreto-Lei em sua totalidade, interpretando-se cada um dos dispositivos que o integram em harmonia com os demais, que lhe formam o todo. Assim, tem-se, de início, que nele vem estabelecido o "tratamento tributário aplicável à empresa individual nas atividades imobiliárias", dispondo, seu art. 1º, que:

"Serão equiparadas às pessoas jurídicas, para os efeitos de cobrança do imposto sobre a Renda, as pessoas físicas que, como empresas individuais, praticarem operações imobiliárias, nos termos deste Decreto-Lei."

7. Seu art. 3º, por sua vez, estabelece, no que interessa ao caso, que:

"Serão consideradas empresas individuais, para os fins do artigo 1º, as pessoas físicas que:

.....

III- promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos".



Acórdão nº CSRF/01-0.714

8. Dispõe, a seguir, seu art. 6º, que:

"Nos termos do inciso III, do artigo 3º, serão equiparadas a pessoas jurídicas, em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação será arquivada no registro Imobiliário a partir da data da vigência deste Decreto-Lei:

I- as pessoas físicas que, nos termos dos artigos 29, 30 e 68, da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1965, do Decreto-Lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, ou do Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporações ou loteamentos;

II- os titulares de terrenos ou glebas de terra que, nos termos do § 1º, do artigo 31, da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, ou do artigo 3º, do Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, outorga rem mandato a construtor ou corretor de imóveis com poderes para alienação de frações ideais ou lotes de terrenos, quando os mandantes se beneficiarem do produto dessas alienações.

§ 1º - Equipara-se também à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terras que, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 36 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento."

9. Ora, se o objetivo do diploma legal em exame, era estabelecer a equiparação, às pessoas jurídicas, das pessoas físicas que praticassem operações imobiliárias (art. 1º), como tal consideradas aquelas que promovessem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos (art. 3º, III), não há porque se imaginar ou concluir no sentido de que, dependendo da forma tomada pela operação, diverso seria o tratamento tributário.



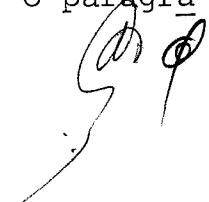
Acórdão nº CSRF/01-0.714

10. Não vejo, com efeito, que diferença possa existir, para efeito de equiparação, entre as "pessoas físicas que ... assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporação, ou loteamento" (art. 6º, I), ou "os titulares de terrenos ou glebas de terras que ... outorgarem mandato a construtor ou corretor de imóveis com poderes para alienação de frações imobiliárias ou lotes de terrenos, quando os mandantes se beneficiarem do produto dessas alienações" (art. 6º, II), e "o proprietário ou titular de terreno ou glebas de terras que, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédios com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades ... antes de decorrido o prazo de 36 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento" (art. 6º, § 1º).

11. A intenção precípua do legislador foi tributar aquelas "operações imobiliárias" que, praticadas por "pessoas físicas", se enquadrassem numa das hipóteses estabelecidas no art. 3º, independentemente da maneira com que elas, as operações imobiliárias, fossem levadas a cabo. Em outras palavras, entendo, que, sem embargo de a pessoa física se equiparar à jurídica, por essa ou por aquela razão, o tratamento tributário a lhe ser conferido será sempre um só, com os mesmos rigores e as mesmas benesses incidindo nas variadas hipóteses de equiparação.

12. A esse entendimento não cheguei, todavia, por meio da leitura do Regulamento em vigor, pois nele se perpetrou o desmembramento e a quase desvinculação dos diversos componentes da norma, tal como originariamente contida no Decreto-Lei nº 1.381/74. Com efeito, o § 1º, do art. 6º, do prefalado Decreto-Lei - que trata da incorporação e loteamento sem registro, veio a ser consolidado como o art. 116 do Regulamento, enquanto que o § 5º daquele mesmo dispositivo - que cuida da hipótese de não incidência do caput -, se transmudou no parágrafo único do art. 115.

13. Assim, enquanto no texto originário dispunha: "Não se aplicará o disposto no "caput" deste artigo..." - e abrangia, portanto, qualquer uma das hipóteses de equiparação elencadas nos incisos I e II e no § 1º -, o parágrafo



fo único, do art. 115, do RIR/80 refere-se ao "disposto neste artigo", levando o intérprete menos atento a concluir, se se ativer apenas ao texto regulamentador, que a não incidência só se aplica às hipóteses de equiparação ali tratadas, não se estendendo àquela outra, contida no art. 116.

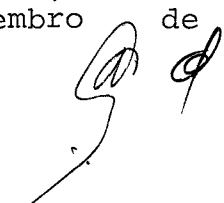
14. Pelo exposto, dando prevalência ao texto tal como originariamente redigido, e admitindo que a separação dos componentes daquela mesma norma - o art. 6º, incisos e parágrafos, do Decreto-Lei nº 1.381/74 - se deveu a uma infelicidade na composição do Regulamento vingente, entendo aplicável à recorrente o benefício previsto no parágrafo único de seu art. 115, pelo que dou provimento ao recurso, para julgar procedente a impugnação apresentada e determinar a exclusão, da matéria tributável, do empreendimento denominado "Edifício Veraneio". Mantendo no mais a decisão recorrida, inclusive quanto às despesas de comissões, juros e seguros, pelos seus próprios fundamentos."

O recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, através de seu representante junto à egrégia Câmara recorrida, o culto Procurador da Fazenda Nacional Leon Frejda Szklarowsky, recebido na respectiva Secretaria em 11.04.84 (fls. 93), lastreou-se no inciso I, do artigo 3º, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79 (fls. 81).

Na peça recursória, ora submetida ao exame deste Colegiado, o ilustre signatário pede a reforma do decisório recorrido, sob os seguintes fundamentos (fls. 86/92):

"O artigo 115 do Regulamento vigente (art. 101, § 5º, do RIR/75), com fonte no Decreto-lei nº 1.381/74, art. 6º, equipara às pessoas jurídicas, em relação às incorporações i mobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário a partir de 1º de janeiro de 1975:

"I - as pessoas físicas que, nos termos dos artigos 29, 30 e 68 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, do Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de



Acórdão nº CSRF/01-0.714

1937, do Decreto-lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, ou da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporação ou loteamento.

II- os titulares de terrenos ou glebas de terra que, nos termos do parágrafo 1º do artigo 31 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, ou do artigo 3º do Decreto-lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, outorgarem mandato a construtor ou corretor de imóveis com poderes para alienação de frações ideais ou lotes de terreno, quando os mandantes se beneficiarem do produto dessas alienações",

e o art. 115 desse Regulamento assevera que:

"Nos termos do inciso III do artigo 98, serão equiparadas às pessoas jurídicas, em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário a partir de 1º de janeiro de 1975 (Decreto-lei nº 1.381/74, art. 6º)".

POIS BEM, o inteligente Relator quer que se aplique ao Sujeito Passivo o benefício do PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 115, que assim dispõe:

"Parágrafo único - Não se aplicará o disposto neste artigo à pessoa física que assumir a iniciativa e a responsabilidade da incorporação imobiliária ou loteamento de terreno, desde que, cumulativamente, satisfaça às seguintes condições (Decreto-lei nº 1.381/74, art. 6º, § 5º)",

porquanto, ensina, "a diferenciação perpetrada pelo Regulamento em vigor não se continha no texto legal que deu origem ao dispositivo regulamentador" (v. ementa do acórdão recorrido).

ENTRETANTO,

COLENDO TRIBUNAL SUPERIOR, o enunciada ementa do acórdão não corresponde à realidade, pois reproduz o Regulamento a lei, consolidando e sistematizando a legislação pertinente, sem confrontar-se com o texto legal, isto é, a Lei!



Acórdão nº CSRF/01-0.714

O artigo 115 do RIR/80 transcreve o art. 6º do Decreto-lei nº 1.381/74, explicando-o, ou seja, ditando que entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1975 (o art. 6º diz: a partir da vigência deste Decreto-lei. Este, em seu artigo 12, comanda o momento a partir do qual estará em vigor). O Decreto consolidador torna mais didática a compreensão e facilita o trabalho. As alíneas I e II são cópias fiéis, perfeitas!

É verdade que o caput desse artigo remete para o art. 98, III, do RIR, enquanto que o art. 6º do diploma legislativo citado faz a remissão ao seu art. 3º, inciso II.

Mas que é o art. 98 do RIR/80 senão a repetição do art. 3º do Decreto-lei citado? Comparem-se os pensamentos formulados, as ordens emanadas, e verificar-se-á a precisão ma temática de seus ditames.

O parágrafo único do art. 115 citado é, exatamente, o § 5º do art. 6º daquele Decreto-lei consolidado.

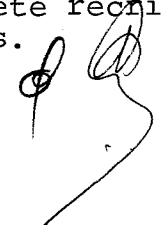
Já o art. 116 encontra seu par nos §§ 1º e 2º do art. 6º, tal qual uma luva, sem um milímetro, além de sua medida!

Nada mais a comentar! Isto sem levar em conta, no caso, o Decreto-lei nº 1.510/76, que lhe é posterior e que, de forma nenhuma, altera a situação presente.

Existe, sim, coincidência entre os textos consolidados e a fonte primeira, como, certamente, não poderia deixar de ser, e NÃO, como PRETENDE, o doutíssimo julgador "merecer o con
tribuinte os benefícios do parágrafo único do
art. 115, por julgar que o Regulamento perpe
trou diferenciação não contida no texto de o
rigem! Que digam as palavras!

Em seu extenso e erudito voto, sente-se magoado com a diferença que o legislador traçou entre SITUAÇÕES REALMENTE DISTINTAS e que houve por bem de marcar!

Ora, a nosso ver não cabe, "permissa ve
nia", o puxão de orelha no legislador, por que este capta a consciência social e a normatiza. Opta por soluções que lhe parecem melhor, não cabendo ao intérprete recriminar, senão ser
guir-lhe as pegadas.



Acórdão nº CSRF/01-0.714

Dizer que "a intenção precípua do legislador foi tributar aquelas "operações imobiliárias" que, praticadas por "pessoas físicas", se enquadrassem numa das hipóteses estabelecidas no art. 3º, independentemente da maneira com que elas, as operações imobiliárias, fossem levadas a cabo", ou que "sem embargo de a pessoa física se equiparar à jurídica, por essa ou aquela razão, o tratamento tributário a lhe ser conferido será sempre um só, com os mesmos rigores e as mesmas benesses incidindo nas variadas hipóteses de equiparação", É, ILLUSTRES E HONRADOS JULGADORES, IGNORAR não só o espírito da lei, como, no caso, a determinação legal, expressa, inconfundível, indubidosa! Quis o legislador, face à diversidade, regular as situações diferentemente!

Mais, em seu arrazoado, busca no Regulamento a contradição que não existe, a interpretação que se não coaduna com as situações fácticas disciplinadas pela lei. Conduz o leitor a um caminho, na verdade, inexistente.

Nem se precisaria tomar por base o Regulamento, se é isto que o incomoda, como, aliás, a própria autoridade fiscal não o fez!

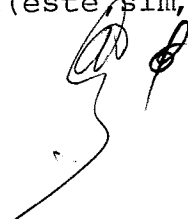
O auto de infração calça-se na lei-fonte, posteriormente, consolidada para facilitar o estudo, a aplicação, a observância da norma. Examine-se o auto, a fls. 01, verifiquem-se os fatos expostos, e concluir-se-á quão descabida e absurda a linha adotada pelo Relator, ao concluir pela aplicação de uma norma, que se repele ao fato concreto!

E, realmente, a infração sequer foi molestada pelo contribuinte.

Não nega ter efetuado alienação de unidade antes de decorrido o prazo de 60 meses, contados da data da averbação no Registro Imobiliário; NÃO NEGA HAVER CONSTRUÍDO UM PRÉDIO, COM MAIS DE DUAS UNIDADES, com recursos próprios ou financiados (o prédio objeto da consideração fiscal).

Como, pois, abrigar-se em disposição legal incompatível com a realidade fáctica como deseja a MAIORIA "A QUO"?

Aliás, não só a impugnação, como o recurso, de uma pobreza franciscana, não conseguiram demolir o sólido edifício fiscal (este sim,



Acórdão nº CSRF/01-0.714

firme, como uma rocha!), de sorte que não há como escapar o contribuinte ao chamamento da norma que lhe foi imputada.

Sem dúvida o "decisum" singular se alicerçou em torrencial e sólida jurisprudência, ao manter o lançamento "ex officio" da autoridade fiscal.

SE NÃO BASTASSE ISSO, ACRESCENTE-SE que o Relator viu abaladas suas convicções e rezou, peremptoriamente, que APENAS DETERMINAVA A EXCLUSÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL DO EMPREENDIMENTO DENOMINADO "Edifício Veraneio", e, aduz, como que a se penitenciar, "MANTENHO NO MAIS A DECISÃO RECORRIDA, INCLUSIVE QUANTO ÀS DESPESAS DE COMISSÕES, juro e seguros, pelos seus próprios fundamentos.

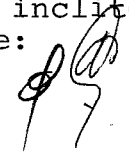
VALE DIZER, RECONHECEU, seguramente, A EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA DA PESSOA FÍSICA, pelo menos inconscientemente (!!!) e MANTEVE, no mais, a decisão inferior, no que diz respeito à tributação das incorporações efetuadas posteriormente, despesas de comissões, juro e seguros, quando os lucros são arbitrados, inexistência de escrituração:

É verdade que a peça está equívoca e traz uma contradição notável, mas, não menos verdade, é que o julgador assim quis. Foi infeliz na demolição da construção fiscal, a ponto de não conseguir realizar seu intento.

Eis porque se mantém, INCÓLUME, A PEÇA FISCAL, que não sofreu um arranhão, um escorregão, dada a fragilidade da impugnação e do recurso, que serviram de apoio ao aresto impugnado.

NÃO RESTA A ESTA CORTE MAIOR DE JUSTIÇA ADMINISTRATIVO-FISCAL OUTRO "DESIDERATUM" SE NÃO A REFORMA DO julgado da Câmara "a quo", que a final mereceu o reparo e o pito de três íncritos e doutros Conselheiros, os Doutores Francisco de Assis Praxedes, Jacinto de Medeiros Calmon e César da Silva Ferreira, mormente, tendo em vista sólida e torrencial jurisprudência do Pretório Administrativo-fiscal.

Realmente, nem outra é a posição da própria Egrégia Câmara "a quo", ao registrar, com o beneplácito desse mesmo Relator, o íncrito Dr. Aluisio Xavier de Albuquerque, que:



Acórdão nº CSRF/ 01-0.714

"Loteamento. Equiparação a pessoa jurídica que ocorre quando o proprietário de gleba de terras promove o seu loteamento. Seu início se dá quando da primeira venda, se feita antes do registro da documentação". (Ac. 102-19.801, de 23.02.83),

e, tendo como Relator o culto e inteligente Dr. José Rodrigues Carneiro Campello Neto, ainda a Câmara recorrida cancelou o entendimento de que:

"equipara-se a empresa individual o contribuinte que promoveu a venda de unidades autônomas antes da obtenção do Registro de Loteamento" (Ac. 102-19.686, de 25.01.83).

Waldevan Alves de Oliveira, o eminente e sempre acatado Conselheiro dessa mesma Câmara, com a aquiescência unânime de seus Pares, informa, com firmeza inabalável, que

"o contribuinte promoveu o loteamento de nominado "Pousada dos Bandeirantes" na cidade de Caçapava, Estado de São Paulo, sem que tenha requerido o registro imobiliário até 31.12.75 como recomenda o art. 115, § único, alínea "b", do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80" (Acórdão nº 102-18.491, de 10.09.81).

E o Dr. Wagner Gonçalves, hoje ilustre Procurador da República, que muito honrou a Câmara "a quo", com sua inigualável e brilhante atuação, percebeu com incrível perspicácia, com a aprovação unânime dos Juizes desse Colegiado, que:

"Iniciando o contribuinte a venda de unidades destacadas de uma única propriedade, sem promover o registro do loteamento no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca, há loteamento de fato para efeitos da legislação de imposto de renda (grifamos)" (Acórdão nº 102-19.179, de 09.06.82)."

O recurso especial foi admitido por despacho do Presidente da colenda Câmara "a quo", o Ilustre Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon (fls. 93), certificando a respectiva Secre-



Acórdão nº CSRF/01-0.714

taria que o aviso de sua interposição foi publicado no D.O.U. de 12.04.84, de cuja página anexou xerocópia (fls. 94), e que o sujeito passivo não apresentou contra-razões (fls. 94 verso).

Em cumprimento ao disposto no artigo 8º, do Regimento Interno desta Câmara Superior, com a redação dada pelo artigo 4º, da Portaria nº 99, de 15.04.81, do Ministro da Fazenda, os presentes autos foram encaminhados, por despacho do seu Presidente, o ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernández (fls. 95), ao representante da Fazenda Nacional junto a este Colegiado, o ilustrado Procurador da Fazenda Nacional Luiz Fernando Oliveira de Moraes, que neles apôs o seu visto em 15.05.84 (fls. 95).

De acordo com o que registram os autos, o titular da empresa individual promoveu a venda de apartamentos, nos anos-bases de 1976 a 1980, nos edifícios que construiu, com as especificações abaixo (fls. 1, 4/12 e 14/34):

<u>Especificações</u>	<u>E D I F Í C I O S</u> <u>Veraneio</u>	<u>Central</u>	<u>M.Eugênia</u>	<u>S.Paulo</u>
aquisição	dez/71	jan/76	jan/76	dez/76
alvará construção	1974	26.11.75	31.12.75	237/76
habite-se	1976	1977	1978	1979
Reg.especif.condomínio	11.07.75	13.01.78	22.11.78	13.06.79
alien. 1a. unid.	24.03.76	jan/76	22.04.77	dez/76

De acordo com o auto de infração, a pessoa física do titular foi considerada equiparada a pessoa jurídica a partir da alienação da primeira unidade do "Edifício Central", ocorrida no mês de janeiro de 1976, nos termos dos artigos 3º e 6º e seus §§ 1º, 2º, 3º e 5º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, tendo sido tributado o resultado de todas as alienações de unidades dos prefalados edifícios, mediante o arbitramento representado pela diferença entre o valor das vendas e dos respectivos custos corrigidos monetariamente, com base nos artigos 149 do RIR/75, e 8º do Decreto-lei nº 1678, de 18.12.78, e item III da Portaria MF nº 22, de 12.01.79.



Acórdão nº CSRF/01-0.714

No decisório de primeiro grau, o lançamento foi mantido sob o fundamento de que(fls. 62/65, primeiro considerando):

"CONSIDERANDO que o contribuinte equiparou - se a empresa individual, nos termos do § 1º - do artigo 6º - do D.L. nº 1.381/74 (artigo 116 do RIR/80), tendo em vista o início das alienações das unidades do Edifício Veraneio antes de decorrido o prazo de 60 meses, contado da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio."

É o relatório.

Acórdão nº CSRF/01-0.714

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

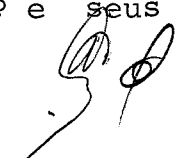
O recurso especial interposto encontra apoio no artigo 4º e seu inciso I, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, do Ministro da Fazenda (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79, modificado pelo Decreto nº 89.892, de 02.07.84) e alterado pelas Portarias nº 505, de 25.05.79, e nº 99, de 15.04.81 — tendo sido cumprido o prazo fixado no "caput" do artigo 5º do mesmo Regimento.

No mérito, como a seguir se demonstrará, merece reforma parcial o decisório colegiado recorrido.

De acordo com os fatos consubstanciados nestes autos e sumariados no relatório, o litígio versa sobre a exclusão, dos lucros da empresa individual, do resultado das alienações das unidades autônomas do Edifício Veraneio, que a contribuinte entende cabível à vista do disposto no § 5º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, e a administração tributária julgou incabível porque não estaria materializada nos autos a hipótese prevista nesse dispositivo legal.

Esclareça-se que, até o decisório do segundo grau, objeto do recurso especial ora sob exame deste Colegiado, o litígio versou apenas sobre a exclusão do resultado obtido nas alienações das unidades autônomas do Edifício Veraneio, única matéria do aludido recurso, e sobre a inclusão, como custo dos Edifícios Veraneio, Maria Eugênia e São Paulo, do valor das comissões, juros e seguros pagos em razão de financiamento obtido pela contribuinte para a construção desses prédios, matéria esta cuja tributação foi mantida pelo Acórdão recorrido. Com essas ressalvas, a contribuinte concorda com a equiparação à pessoa jurídica e com a tributação dos resultados obtidos nas demais operações imobiliárias.

Rezam os artigos 3º e seu inciso III, e 6º e seus



Acórdão nº CSRF/01-0.714

§§ 1º, 2º, 3º e 5º do já citado Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74:

"Art. 3º - Serão consideradas empresas individuais, para os fins do art. 1º, as pessoas físicas que:

III- promoverem a incorporação de prédios em condomínio..."

Art. 6º. Nos termos do inciso III, do art. 3º. serão equiparadas as pessoas jurídicas em relação às incorporações imobiliárias ... cujas documentação seja arquivada no Registro Imobiliário a partir da data da vigência deste Decreto-lei:

I - as pessoas físicas que, nos termos dos arts. 29, 30 e 68, da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, ... assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporações ...

II - os titulares de terrenos ... que, nos termos do § 1º do artigo 31, da Lei nº 4.591/ de 16 de dezembro de 1964, ... outorgarem mandato a construtor ou corretor de imóveis com poderes para alienação de frações ideais ..., quando os mandantes se beneficiarem do produto dessas alienações.

§ 1º. Equipara-se também à pessoa jurídica o proprietário ... de terrenos ... que, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação ..., neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias..., se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ... antes de decorrido o prazo de 36 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio...

§ 2º. Para os efeitos do parágrafo anterior, caracteriza-se a alienação pela existência de qualquer ajuste preliminar, ainda que de simples recebimento de importância a título de reserva.

§ 3º. A equiparação de que trata este artigo ocorrerá, para os casos referidos no "caput", na data de arquivamento da documentação do empreendimento, e, para os casos referidos no § 1º, na data da primeira alienação.

§ 5º. Não se aplicará o disposto no "caput" deste artigo à pessoa física que assumir a iniciativa e a responsabilidade da incorporação imobiliária ..., desde que, cumulativamente, sa-

tisfaça às seguintes condições:

- a) tenha contratado a aquisição do terreno antes da vigência deste Decreto-lei;
- b) tenha requerido à autoridade administrativa competente, antes dessa mesma data, a aprovação de projeto de construção ..., no caso de não haver, à época da aquisição do terreno, projeto aprovado em tramitação;
- c) não tenha promovido nenhuma incorporação nos vinte e quatro meses imediatamente anteriores ... àquela data ...;
- d) obtenha o arquivamento da documentação do empreendimento no Registro Imobiliário, dentro do prazo de doze meses consecutivos contados da mesma data; e
- e) promova apenas um único empreendimento de cada uma dessas duas categorias."

Por sua vez, os artigos 29 e 30, da Lei nº 4.591, de 16.12.64, mencionados no "caput" e seu inciso I, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, retro transcritos, preceituam que:

"Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno obojetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições as obras concluídas.

Art. 30. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários ... que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição de condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras."

Como se constata pelo teor dos artigos 29 e 30, da Lei nº 4.591, de 13.12.64, o legislador considerou, como fator relevante para definição de incorporador, o início da alienação das unidades autônomas antes de iniciada ou de concluída a construção



Acórdão nº CSRF/01-0.714

do edifício, quer esta seja realizada em regime condominal ou por conta própria.

De sua parte, a legislação tributária além desse fator, e combinado com ele, considera elemento relevante, para a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, o arquivamento da documentação respectiva no Registro Imobiliário, ou a falta dessa providência.

Assim, se a pessoa física realiza ou contrata a construção pelo regime condominal, e, portanto, inicia a alienação das unidades autônomas antes do início ou término das obras, se promoveu o arquivamento da respectiva documentação no Registro Imobiliário, fica equiparada à pessoa jurídica de acordo com o disposto no inciso I, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 26.12.74, e, se não efetuou esse arquivamento, fica equiparada na conformidade do que preceitua o § 1º desse artigo.

De outra parte, se realiza ou contrata a construção por conta própria, e inicia a alienação das unidades autônomas antes da conclusão das obras e promove o arquivamento citado, fica equiparada a teor do disposto no aludido inciso, e se não efetua esse arquivamento, a equiparação se dá pelo mencionado parágrafo.

E, finalmente, se realiza ou contrata a construção por conta própria e inicia a alienação das unidades autônomas somente após o término das obras, mas antes de esgotado o prazo fixado por lei, contado da averbação da respectiva construção, fica equiparada pelo precitado § 1º, uma vez que, nesse caso, não se caracterizando como incorporador, não cabe o arquivamento da documentação relativa à incorporação.

Em tese, os fundamentos jurídicos alinhados no voto do ilustre Relator do Acórdão recorrido não podem prevalecer.

Com efeito, a ressalva contida no § 5º, do artigo



Acórdão nº CSRF/01-0.714

6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, é claramente dirigida às situações previstas no "caput" desse artigo, ou seja, aos casos em que as incorporações imobiliárias têm seus documentos regularmente arquivados no competente Cartório de Registro de Imóveis, como deixa evidente a expressão "Não se aplicará o disposto no caput deste artigo ...", com que se inicia aludido parágrafo.

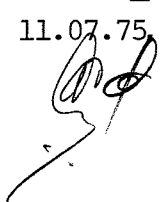
Porque não está contida no "caput" do mencionado artigo 6º, não está contemplada pela citada ressalva do seu § 5º, a hipótese de que trata o § 1º, ou seja, a da pessoa física que, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação, promova a construção de prédio com mais de duas unidades, se iniciar a alienação das respectivas unidades antes de decorrido o prazo de trinta e seis meses, contados da data da averbação da construção do prédio no Registro Imobiliário.

Esse tratamento diferenciado se justifica pelo fato de o primeiro caso tratar do que a legislação específica define como incorporação imobiliária, e, a segunda hipótese do que a mesma legislação não denomina como tal.

Note-se que o § 2º também dá tratamentos diferentes às datas em que se consideram ocorridas as equiparações: nas hipóteses previstas no "caput", a do arquivamento da documentação do empreendimento, e nos casos versados no § 1º, na data correspondente à primeira alienação.

Logo, há de se entender que o tratamento diferenciado dado pelo legislador a situações desiguais, foi intencional e desejado por ele, no livre exercício do poder de elaboração legislativa, escolhendo livremente as hipóteses abrangidos por esta, e não o resultado de um pretense equívoco.

No plano fático, o Edifício Veraneio foi construído, por conta própria, pelo titular da empresa individual, em terreno adquirido em 1971, e, segundo suas alegações, com projeto aprovado em 1974 e especificação de condomínio registrada em 11.07.75.



Acórdão nº CSRF/01-0.714

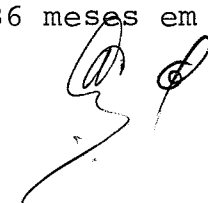
tendo a alienação da primeira unidade ocorrido em 24.03.76, após a construção do prédio, configurada pelo "habite-se", datado de 1976, e antes do prazo de 36 meses da averbação desta no Registro Imobiliário, que, segundo a contribuinte, foi feita mais de cinco anos após a aquisição do terreno.

Desta maneira, porque a construção do edifício não foi feita pelo regime condominal, e porque não houve alienações de unidades antes da conclusão das obras, não está caracterizada a incorporação de prédio em condomínio, de que tratam os artigos 29 e 30, da Lei nº 4.591, de 16.12.64, a que faz remissão o inciso I, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74.

Ao contrário, a situação fática configura a hipótese de que trata o § 1º deste último dispositivo legal, ou seja, a construção de prédio com mais de duas unidades, sem o arquivamento da documentação da incorporação, de que trata o artigo 32, da Lei nº 4.591, de 16.12.64, a que não se equipara o simples registro da especificação de condomínio feito pela contribuinte, que nada mais é do que a averbação da construção do edifício, e início da alienação de unidades antes do prazo de 36 meses, contado da averbação da construção no Registro Imobiliário.

Em razão disso, não se aplica ao caso a ressalva de que trata o § 5º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, que, aliás, somente se aplica "à pessoa física que assumir a iniciativa e a responsabilidade da incorporação", fato que não ocorreu em relação ao Edifício Veraneio.

No que concerne aos Edifícios Central, Maria Eugênia e São Paulo, também se materializa a hipótese de que trata o § 1º, do artigo 6º, do citado Decreto-lei, uma vez que, embora tenha iniciado a alienação das respectivas unidades respectivamente em janeiro/1976, 22.04.77 e dezembro/76, antes, portanto, da conclusão das correlativas obras, cujos "habite-se" datam de 1977, 1978 e 1979, e, portanto, antes de decorridos os prazos de 36 meses em



Acórdão nº CSRF/01-0.714

relação ao primeiro, segundo e quarto edifícios e de 60 meses, em referência ao terceiro, este em face da alteração introduzida pelo artigo 10 e inciso IV, do Decreto-lei nº 1.510, de 27.12.76, contados da averbação das construções no Registro Imobiliário, também não foi efetuado neste o arquivamento da documentação da incorporação, de que trata o artigo 32, da Lei nº 4.591, de 16.12.64, a que não se equipara o simples registro da especificação de condomínio, que segundo alegações da contribuinte, somente ocorreu em 13.01.78, e 13.06.79, respectivamente, após iniciados as alienações.

Ressalte-se que, ainda que fosse aplicável à contribuinte a ressalva de que trata o § 5º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.74, não está comprovado nos autos que todas as condições cumulativas previstas nesse dispositivo, tenham sido satisfeitas, em relação ao Edifício Veraneio.

Com efeito, apenas está comprovada a condição relativa à aquisição do terreno, realizada em 1971, uma vez que esse fato foi admitido pelo autuante, antes, portanto, da vigência do mencionado diploma legal, que, segundo seu artigo 12, ocorreu em 01.01.75.

Com relação à aprovação do projeto antes desta data, há nos autos mera informação da contribuinte, ao citar o respectivo alvará como de nº 115/74, o que indica que teria sido emitido no ano de 1974, inexistindo porém, qualquer prova desse fato.

No que se refere à condição de não ter promovido nenhuma incorporação nos vinte e quatro meses imediatamente anteriores a essa mesma data, a contribuinte apenas alega que satisfez essa condição, mas não juntou qualquer certidão negativa, passada pelo Cartório de Registro de Imóveis das respectivas comarcas onde se localizavam os terrenos de sua propriedade, que comprovasse essa alegação.

Por sua vez, não tendo efetuado o arquivamento da



Acórdão nº CSRF/01-0.714

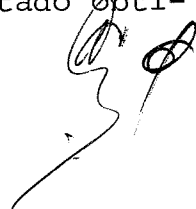
documentação do empreendimento no Registro Imobiliário, dentro do prazo de doze meses consecutivos contados da mesma data, como de fato não efetuou, não satisfaz também essa condição.

Aliás, aludida condição realmente não poderia ter sido cumprida pela contribuinte, uma vez que a causa da equiparação foi juntamente o fato de, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação, ter promovido por conta própria a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias, e iniciado a alienação destas em 24.03.76, após o término das obras e antes de decorrido o prazo de 36 meses, contado da averbação da construção no Registro Imobiliário, a que equivale o registro da especificação de condomínio, efetuado pela contribuinte em 11.07.75.

Esse fato demonstra, à toda evidência, a inaplicabilidade da ressalva contida no § 5º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 26.12.74, à hipótese prevista no § 1º desse artigo, e revela, de meridiana forma, a total incompatibilidade entre as disposições dos citados parágrafos, o que impossibilita qualquer associação entre essas disposições.

A última condição prevista no mencionado parágrafo, ou seja a de promover apenas um único empreendimento de cada uma das categorias correspondentes, isto é, incorporação de prédio em condomínio e loteamento de terrenos, pode ser considerada cumprida na medida em que, considerando a legislação tributária, como fator relevante, o arquivamento da respectiva documentação no Registro Imobiliário, este não foi providenciado para qualquer dos quatro edifícios.

Todavia, como as prefaladas cinco condições são cumulativas, e não tendo sido comprovado o cumprimento de três delas, fica suficientemente demonstrado que, mesmo que a ressalva do parágrafo em exame, fosse aplicável à hipótese, não teria a contribuinte o direito à exclusão da tributação, do resultado opti-



Acórdão nº CSRF/01-0.714

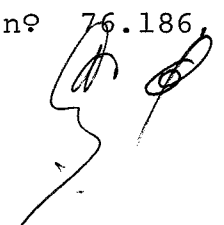
do nas alienações das unidades imobiliárias do Edifício Veraneio.

Registre-se que o arbitramento do lucro, nos exercícios de 1977 a 1981, foi feito pela sistemática introduzida pelo artigo 8º, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78, e item III, alínea "c", da Portaria MF Nº 22, de 12.01.79, ou seja pela diferença entre os valores de vendas e do respectivo custo corrigido monetariamente, critério que foi mantido pelas decisões de primeiro e segundo graus e que a jurisprudência administrativa, pacificamente, admite como aplicável somente a partir do exercício de 1980.

Em relação aos resultados, assim obtidos, nas alienações dos apartamentos do Edifício Veraneio, verifica-se, pelos respectivos demonstrativos (fls. 7 e 12), que estão sendo tributadas, nos exercícios de 1977, ano-base de 1976, e 1980, ano-base de 1979, respectivamente as parcelas de Cr\$ 3.007.488 e de Cr\$ 344.999, representativas das diferenças entre as vendas efetuadas e respectivos custos, nos valores correspondentes de Cr\$ 3.806.045, Cr\$ 798.556, e de Cr\$ 556.474 e Cr\$ 211.475.

Por outro lado, é matéria pacífica no Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Câmara Superior, que o critério de arbitramento do lucro das empresas individuais, equiparadas pela prática de operações imobiliárias, introduzido pelo artigo 8º, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78, e regulamentado pelo item III e sua alínea "c", da Portaria MF nº 22, de 12.01.79, somente se aplica a partir do exercício de 1980, inclusive, em face do disposto no artigo 97 e seu inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), combinado com o § 1º desse mesmo artigo.

Por sua vez, a aplicação de coeficiente superior a 50% da receita bruta, para o arbitramento do lucro, prevista no § 1º, do artigo 149, do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186,



Acórdão nº CSRF/01-0.714

de 02.09.75, somente é admitida "nos casos em que ficar comprovado, de maneira inequívoca, haver a pessoa jurídica obtido rendimento superior a 50% ... da receita bruta", hipótese que não ficou inequivocamente demonstrada nos autos, uma vez que somente foram computados os custos corrigidos monetariamente, e está comprovado que houve, pelo menos, despesas de financiamento dentro da modalidade RECON, sujeito a correção monetária.

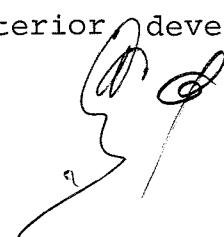
Ademais, constitui também jurisprudência pacífica no citado Conselho, que o primeiro arbitramento do lucro da pessoa jurídica deve ser efetuado mediante a aplicação do coeficiente de 15% sobre o valor da receita bruta apurada.

Desta maneira, em relação às alienações de apartamentos do Edifício Veraneio, realizadas no exercício de 1977, ano-base de 1976, o arbitramento do lucro deve corresponder ao valor de Cr\$ 570.906, que é o resultado da aplicação do coeficiente de 15% sobre o montante das alienações ocorridas nesse exercício, na importância de Cr\$ 3.806.045.

Como o resultado tributado, nesse exercício, relativamente às mencionadas alienações, foi de Cr\$ 3.007.488, deve ser excluída da tributação a parcela de Cr\$ 2.436.582, reduzindo-se o valor tributável das alienações de apartamentos do Edifício Veraneio, para Cr\$ 570.906.

Relativamente às alienações de unidades autônomas do mesmo Edifício, realizadas no exercício de 1980, ano-base de 1979, porque, neste exercício, já era aplicável o critério de arbitramento de que trata a Portaria Ministerial nº 22, de 12.01.79, deve ser mantida a tributação na forma como foi efetuada no auto de infração.

No que concerne aos resultados obtidos, nos exercícios de 1980 e 1981, nas alienações de apartamentos dos demais edifícios, pelas mesmas razões indicadas no parágrafo anterior, deve



Acórdão nº CSRF/01-0.714

ser mantido o critério de arbitramento citado.

No que respeita ao arbitramento do lucro referente mente às alienações de unidades desses edifícios, efetuadas nos exercícios de 1977 a 1979, anos-bases de 1976 a 1978, deve o mesmo ser mantido uma vez que aludida matéria não foi devolvida ao exame deste Colegiado, de vez que o recurso especial ora objeto de julgamento foi interposto pela Fazenda Nacional e não pelo sujeito passivo, e abrange apenas o resultado obtido nas alienações de apartamentos do Edifício Veraneio, não se estendendo aos dos demais edifícios.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação dos lucros obtidos nas alienações de apartamentos do Edifício Veraneio, que, no exercício de 1977, deve ser reduzido de Cr\$ 3.007.488 para Cr\$ 570.906.

Brasília-DF. 14 de novembro de 1986

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR