



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL...

Sessão de 26 de outubro de 19 84

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.474

Recurso nº RP/102-0.122

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: JOSÉ SALOMON ALTSTUT (EMPRESA INDIVIDUAL)

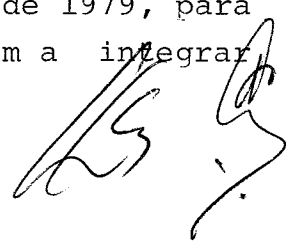
EMPRESA INDIVIDUAL - Operações imobiliárias - A pessoa física que, sem efetuar o arquivamento da respectiva documentação no Registro Imobiliário, promover a construção de prédio com mais de duas unidades e iniciar a alienação destas antes do prazo fixado em lei, contado da averbação da construção, equipara-se à 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 artigo (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 maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para restabelecer a tributação nos exercícios de 1977 a 1980, reduzindo-se, entretanto, o valor tributável, no exercício de 1979, para Cr\$ 3.336.000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar

v.v.



o presente julgado. Vencido o Conselheiro Urgel Pereira Lopes, que dava provimento integral ao recurso. *Urgel*

Sala das Sessões (DF), em 26 de outubro de 1984

*Amador*  
AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

*Pedro*  
PEDRO MARTINS FERNANDES

- RELATOR

*Luiz*  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIO-  
NAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Jacinto de Medeiros Calmon, Waldevan Alves de Oliveira, Luiz Miranda, Francisco Amaral Manso, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Antonio da Silva Cabral, José Salles de Carvalho e Sebastião Rodrigues Cabral. *Sebastião*



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0845/060.642/81-29

RECURSO Nº: RP/102-0.122

ACÓRDÃO Nº:-CSRF/01-0.474

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: JOSÉ SALOMON ALTSTUT (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. 342/351), da decisão desse Colegiado consubstanciada no Acórdão nº 102-20.542, prolatado em sessão de 10/10/83 (fls. 331/340), do qual aludido Procurador-representante teve vista em sessão de 06/04/84 (fls. 331 verso).

Na decisão supra, aquela Câmara, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo, autuado no referido Conselho sob o nº 86.836 (fls. 311/312) sob a seguinte fundamentação, extraída do voto do relator, o ilustre Conselheiro Aluisio Xavier de Albuquerque (fls. 336/340):

"Tenho 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. 6º



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

116 do RIR/80, hipótese em que enquadraria a recorrente.

6. Aliás, a ênfase dada à questão não exsurgiu com a decisão recorrida, já se contendo na informação fiscal que a antecedeu (fls. 304), verbis:

"O ponto fundamental da impugnação do contribuinte, através do seu representante legal, tem como base o disposto no § 5º do art. 6º, do DL nº 1.381/74, que versa sobre as execuções que a lei faz aos que assumirem a "iniciativa e a responsabilidade da incorporação imobiliária ou loteamento de terreno, desde que, cumulativamente, satisfaçam" as cinco condições que enumera.

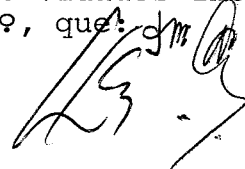
Obviamente, o contribuinte não cumpriu nenhuma delas por que todas se relaciona com em "incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário a partir da data da vigência deste Decreto-lei".

E se ele não é incorporador imobiliário nem loteador, não há como invocar um dispositivo legal que não lhe diz respeito.

Aliás, no item c das suas razões de defesa (fls. 195), ele faz questão de afirmar que não promoveu "nenhuma incorporação" "nem loteamento", enquadrando-se espontaneamente no § 1º, do art. 6º, do DL supracitado, como "proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terras", tal qual foi enquadrado no Auto de Infração de fls. 01.

Quanto às demais razões oferecidas, complementadas com as de fls. 303, na qual o representante legal do contribuinte coloca todo o seu saber jurídico-fiscal, não há o que se apreciar e considerar".

7. Há que se examinar, portanto, o prefalado Decreto-lei em sua totalidade, interpretando-se cada um dos dispositivos que o integram em harmonia e com os demais que lhe foram 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:



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

"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".

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

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

...

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

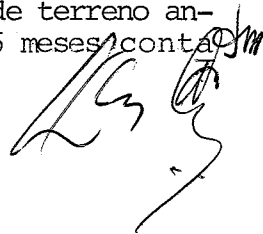
9. Dispõe, a seguir, seu art. 6º, que:

"Nos termos do inciso III, do artigo 3º, serão equiparadas a pessoas jurídicas, em relação às 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, outorgarem 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 prédios com mais de duas unidades imobiliárias, ou lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 36 meses contados



Acordão nº-CSRF/01-0.474

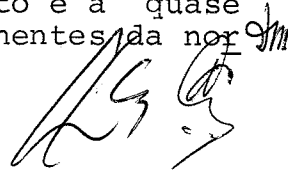
dos da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento".

10. 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.

11. 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 ideais 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 prédio 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 de prédio ou da aceitação das obras do loteamento" (art. 6º, § 1º).

12. 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 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.

13. A esse entendimento não cheguei, todavia, por meio do Regulamento em vigor, pois nele se perpetrrou o desmembramento e a quase desvinculação dos diversos componentes da norma



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

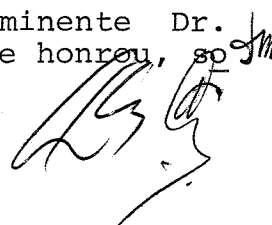
ma, tal como originariamente contida no Decreto-lei nº 1.381/74. Com efeito, o § 1º, do art. 6º, do prefalado Decreto-lei - que trata da incorporação e loteamento sem registro -, veio a ser consolidado como o art. 116 do Regulamento, enquanto que o § 5º daquele mesmo dispositivo - que cuida da hipótese de não incidência do caput -, se transmudou no parágrafo único do art. 115.

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

15. 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 vigente, entendendo aplicável à recorrente o benefício previsto no parágrafo único de seu art. 115, pelo que dou integral provimento ao recurso, para julgar procedente a impugnação apresentada contra o auto de infração de fls. 01."

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. 352), teve como fundamento o artigo 3º e seu inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28/03/79 (fls. 341).

Na peça recursória, ora submetida ao exame deste Colegiado, o ilustre signatário pede a reforma do decisório recorrido, sob os seguintes fundamentos (fls. 344/350):

"O voto vencedor do sempre eminente Dr. Aluisio Xavier de Albuquerque, que honrou, *so* 



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

bremaneira, esta Câmara com seus sólidos conhecimentos jurídicos e firmeza nas decisões, não pode, todavia, sobreviver, porque não só violenta a legislação vigente, como contraria frontalmente a prova dos autos.

E, realmente, o ponto nodal do presente processo é SIMPLESMENTE recolocar a vestimenta legal certa nos fatos apurados, como o fizera o julgador monocrático.

Quer S. Exa. "saber se o § 5º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1381/74, 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 recorrente" (fls. 05 do acórdão, item 4).

Em síntese, responde à sua própria indagação, propondo:

"10. 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.

11. Não vejo, como 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 ideais 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 prédio 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".

Acórdão nº-CSRF/01-0.474

contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção de prédio ou da aceitação das obras do loteamento" (art. 6º, § 1º).

12. 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 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."

"Data maxima venia", entretanto, o culto Relator labora em erro e sofisma quando pretende equiparar situações diversas, tratadas pelo legislador diferentemente, e com soluções legais próprias para cada caso.

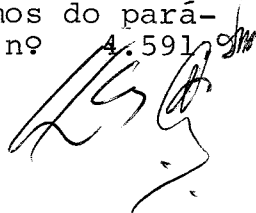
Vejamos os fatos e as fórmulas adequadas.

Que casamento não propiciou o ilustre fiscal, senão o verdadeiro encontro entre os fatos abrigados pela legislação específica e a norma legal adequada!?!

O artigo 115 do Regulamento vigente (art. 101, § 9º, do RIR/75), com fonte no Decreto-lei nº 1381/74, art. 6º, equipara 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:

"I - as pessoas físicas que, nos termos do 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 1937, do Decreto-lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, ou da Lei 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, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporação ou loteamento;



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

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:

"Art. 115 - 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:

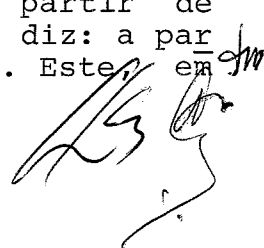
"Parágrafo único - Não se aplicará o disposto neste artigo à pessoa física que assumir a iniciativa e a responsabilidade da incorporação imobiliária ou loteamento de terreno, desde que, cumulativamente, satisfaça às seguintes condições (Decreto-lei nº 1.381/74, art. 6º, § 5º):",

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

Entretanto,

COLENDO TRIBUNAL SUPERIOR, o enunciado da ementa do acórdão não corresponde à realidade, pois reproduz o Regulamento, a lei, consolidando e sistematizando a legislação pertinente. Este processo, aliás, é semelhante a outro julgado pelo mesmo Relator (Proc. nº 0845/055.009/81-37 - Ac. nº 102-20.543).

O artigo 115 do RIR/80 transcreve o art. 6º do Decreto-lei nº 1381/74, explicando-o, ou seja, ditando que entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1975 (o artigo 6º diz: a partir da vigência deste Decreto-lei). Este em



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

seu artigo 12, comanda o momento a partir do qual entrará 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 legislador 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? Com parem-se os pensamentos formulados, as ordens emanadas, e verifica-se-á a precisão matemática 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!

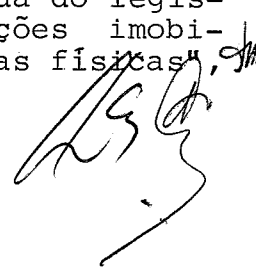
Nada mais a comentar! Isto sem levar em conta, no caso, o Decreto-lei nº 1510/76, que lhe é posterior e que, de forma nenhuma, altera a situação presente.

Existe, sim, coincidência entre os textos consolidados e a fonte primária, como, certamente, não poderia deixar de ser, e NÃO, como PRETENDE, o doutíssimo julgador "merecer o contribuinte os benefícios do parágrafo único do art. 115, por julgar que o Regulamento perpetrou diferenciação não contida no texto de origem! 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 venia", o puxão de orelha no legislador, porque este capta a consciência social e a normatiza. Opta por soluções que lhe parecem melhor, não cabendo ao intérprete recriminar, senão seguir-lhe as pegadas.

Dizer que "a intenção precípua do legislador foi tributar aquelas "operações imobiliárias que, praticadas por pessoas físicas",



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

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", E, ILUSTRES E HONRADOS JULGADORES, IGNORAR não só o espírito da lei, como, no caso, a determinação legal, expressa, inconfundível, induvidosa! Quis o legislador, face à diversidade, regular as situações diferentemente!

Mais, em seu arrazoadado e na ementa, 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!

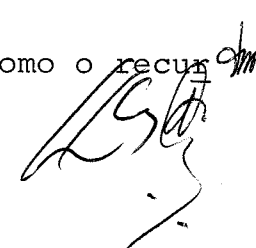
O auto de infração calça-se na lei-fonte, posteriormente, consolidada para facilitar o estudo, a aplicação, a observância da norma. Examine-se o auto, a fls. 1, verifiquem-se os fatos expostos, e concluir-se-á quão descabida e absurda a linha adotada pelo Relator, ao concluir pela aplicação de uma norma, que se repele ao fato concreto!

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

Não nega ter efetuado alienações de unidades 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 recurso próprios ou financiados (o prédio objeto da consideração fiscal). Não se indispõe contra estes fatos. Que não é incorporador ou loteador nos termos da legislação, afirma-o peremptoriamente. E se o é de fato (fls. 306), não há como fugir à prédica normativa!

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

Aliás, não só a impugnação, como o recurso



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

so, não conseguiram demolir o sólido edifício fiscal (este, sim, 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 ali-  
cerçou em torrencial e sólida jurisprudência  
ao manter o lançamento "ex officio" da autori-  
dade fiscal.

## III

JURISPRUDÊNCIA PRETORIANA

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

"Loteamento Equiparação a pessoa ju-  
rídica que ocorre quando o proprie-  
tário 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),

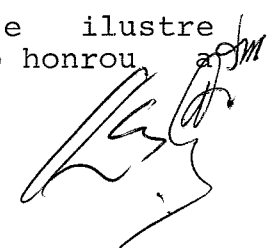
e, tendo como Relator o culto e inteligente  
Dr. José Rodrigues Carneiro Campello Neto, ain-  
da a Câmara recorrida chancelou o entendimen-  
to de que:

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

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

"o contribuinte promoveu o loteamen-  
to denominado "Pousada do Bandeirantes"  
na cidade de Caçapava, estado de São Pau-  
lo, sem que tenha requerido o registro i-  
mobiliário até 31.12.75 como recomenda o  
art. 115, § único, alínea "b", do Regula-  
mento 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



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

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 destadas 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 do imposto de renda (grifamos)" (Acórdão nº 102-19.179, 09.06.82).

EIS PORQUE,

HONRADOS E EMINENTES JULGADORES

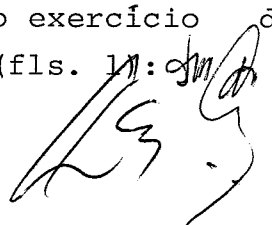
deste

MAIS ALTO TRIBUNAL SUPERIOR ADMINISTRATIVO-FISCAL,

mantém-se, incólume, a peça FISCAL, que não sofreu qualquer arranhão ou escorregação, dada a fragilidade da impugnação e do recurso, que se prestaram a apoiar o aresto impugnado."

O recurso especial foi admitido por despacho do Presidente da colenda Câmara "a quo", o culto Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon (fls. 352), certificando a respectiva Secretaria que o aviso de sua interposição foi publicado no D.O.U. de 12/04/84, de cuja página anexou xerocópia (fls. 353), e que o sujeito passivo não apresentou contra-razões (fls. 353 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, por despacho de seu Presidente, o ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernández, foram encaminhados 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. 354 verso).

Ao analisar, no auto de infração, o exercício de 1976, ano-base de 1975, o autuante registrou que (fls. 11: 

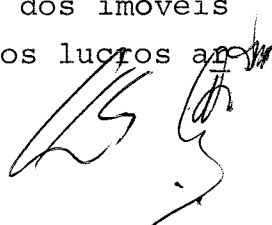
Acórdão nº -CSRF/01-0.474

"Embora decaído o direito de se proceder ao lançamento suplementar com relação ao exercício em foco, o seu exame se tornou importante porque nele o interessado se equiparou a pessoa jurídica em virtude de haver efetuado a venda de doze dos quinze apartamentos que construíra, em sociedade com José Garcia, em terreno adquirido em 02/01/1973, com inobservância do disposto no § 1º, do art. 6º, do DL nº 1.381, de 23.12.1974, isto é, por iniciar a alienação das unidades que construiu antes de decorrido o prazo de 36 meses contados da data da averbação da construção no Registro Imobiliário.

Em consequência, passou a compreender o lucro da empresa individual o resultado das alienações subseqüentes de imóveis que realizou, consoante disposição contida no § 4º, alínea c, do art. 103, do RIR/75, reproduzido no item III, do art. 120, do RIR/80."

De acordo com o citado auto de infração (fls. 1/3) e demonstrativos anexos (fls. 4/8), foram tributados, pela aplicação do coeficiente de 15% sobre o valor das receitas brutas anuais, os lucros arbitrados de Cr\$ 598.875, Cr\$ 697.500, Cr\$ 3.453.000 e de Cr\$ 750.000, respectivamente nos seguintes exercícios e pertinentes às seguintes alienações: a) no exercício de 1977, ano-base de 1976, as relativas a três dos citados apartamentos, a um lote de terrenos, e a uma casa construída em outro lote; b) no exercício de 1978, ano-base de 1977, as referentes a um dos mencionados apartamentos e a outro apartamento em edifício distinto; c) no exercício de 1979, ano-base de 1978, as atinentes a dois lotes de terreno e a um apartamento situado em outro edifício; e d) no exercício de 1980, ano-base de 1979, a correspondente a uma casa.

Através de termo complementar (fls. 298/298 verso) e respectivos demonstrativos (fls. 299/301), mencionado auto de infração sofreu as seguintes alterações: a) nos exercícios de 1979 e 1980, o arbitramento dos lucros foi realizado pela diferença entre os montantes das receitas brutas e os custos dos imóveis alienados, corrigido monetariamente, fato que elevou os lucros an

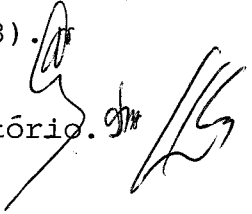




Acórdão nº-CSRF/01-0.474

bitrados respectivamente para Cr\$ 17.751.000 e Cr\$ 2.498.657; b) no exercício de 1979, foi excluída, sem qualquer justificativa, a operação relativa ao apartamento nº 901, da Avenida Marechal Floriano Peixoto nº 115; e c) no exercício de 1980, a alíquota do imposto foi alterada de 30% para 35%.

Constam dos autos xerocópias da Carta de Habitação (habite-se), datada de 12/06/75, expedida pela Prefeitura Municipal de Santos (fls. 26); 2) de certidão, passada pela mesma Prefeitura, de que o projeto de construção foi aprovado em 09/11/73 (fls. 52); 3) de requerimento endereçado ao 3º Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Santos, datado de 23/06/75 (fls. 20/25), do qual consta que o titular da contribuinte e seu sócio "construíram um prédio com apartamentos e depósitos para autos" (item 2), e "querendo dar a esse prédio destinação condominial" (item 3), "autorizam ... as averbações de construção do referido prédio, bem como da presente especificação de condomínio" (item 7); e 4) das transcrições das vendas realizadas no ano de 1975, pelas quais se constata que ocorreram nas seguintes datas: 19/09/75 (fls. 27/28, 30 e 35); 29/09/75 (fls. 31); 30/09/75 (fls. 29); 28/10/75 (fls. 37); 10/11/75 (fls. 32 e 34); 24/11/75 (fls. 36); e 26/11/75 (fls. 33).

É o relatório. 

Acórdão nº-CSRF/01-0.474

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

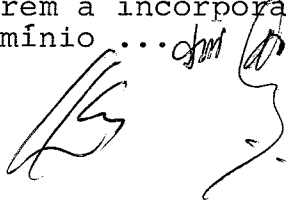
O recurso especial interposto encontra apoio no artigo 4º e seu inciso I, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria nº 434, de 03/05/79, do Ministro da Fazenda (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28/03/79, modificado pelo Decreto nº 89.892, de 02/07/84) 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 equiparação da pessoa física do titular da contribuinte à empresa individual, que a administração tributária considera ocorrida por ter o mesmo, em sociedade com outra pessoa física, adquirido um terreno e construído um edifício com 15 apartamentos, e iniciado as alienações das unidades antes de decorrido o prazo de 36 meses, contado da averbação da construção no Registro Imobiliário, de acordo com o disposto no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23/12/74, e a contribuinte entende não ocorrida em face do disposto no § 5º do mesmo dispositivo legal.

Rezam os artigos 3º e seu inciso III, e 6º e seus §§ 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, às pessoas físicas que:

III - promoverem a incorporação de pré-dios em condomínio ... 

Acórdão nº-CSRF/01-0.474

Art. 6º. Nos termos do inciso III, do art. 3º, serão equiparadas às pessoas jurídicas em relação às incorporações imobiliárias ... cuja 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 ...

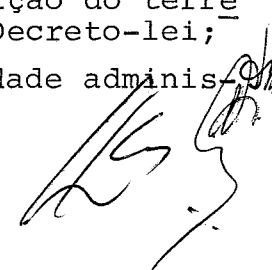
§ 2º. Para os efeitos do parágrafo anterior, caracteriza-se a alienação pela existência de qualquer ajuste preliminar, ainda que de simples recebimento de importância a título de reserva.

§ 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, satisfaça às seguintes condições:

a) tenha contratado a aquisição do terreno antes da vigência deste Decreto-lei;

b) tenha requerido à autoridade administr



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

trativa 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

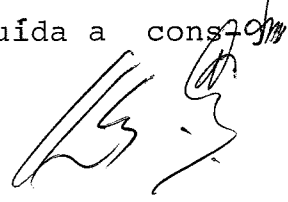
e) promova apenas um único empreendimento de cada uma dessas duas categorias."

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 objetivando 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 contraem 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 16/12/64, o legislador considerou, como fator relevante para a definição de incorporador, o início da alienação das unidades autônomas antes de iniciada ou de concluída a construção.



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

trução 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/01-0.474

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.

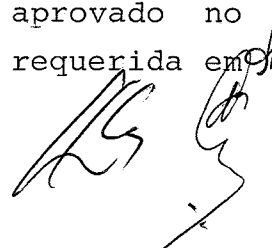
Porque não está contida no "caput" do mencionado artigo 6º, não está contemplada pela citada ressalva do seu § 5º, a hipótese de que trata o § 1º, ou seja, a da pessoa física que, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação, promova a construção de prédio com mais de duas unidades, se iniciar 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, a 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 abrangidas por esta, e não o resultado de um pretense equívoco.

No plano fático, o Edifício Bariloche foi construído, por conta própria, pelo titular da empresa individual e outro sócio, em terreno adquirido em 1971, com projeto aprovado no mesmo ano e especificação de condomínio e construção requerida em



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

23/06/75, tendo a alienação da primeira unidade ocorrido em 19/09/75, após a construção do prédio, configurada pelo "habite-se", datado 12/06/75, e antes do prazo de 36 meses da averbação desta no Registro Imobiliário.

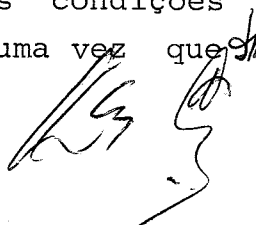
Desta maneira, porque a construção do edifício não foi feita pelo regime condominal, e porque não houve alienações de unidades antes da conclusão das obras, não está caracterizada a incorporação de prédio em condomínio, de que tratam os artigos 29 e 30, da Lei nº 4.591, de 16/12/64, a que faz remissão 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 de 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, com a discriminação das respectivas unidades autônomas — 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 Bariloche.

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.

Com efeito, apenas estão comprovadas as condições relativas à aquisição do terreno, realizada em 1973, uma vez que



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

este fato foi admitido pelo autuante, e a aprovação do projeto em 09/11/73, antes, portanto, da vigência do mencionado diploma legal, que, segundo seu artigo 12, ocorreu em 01/01/75.

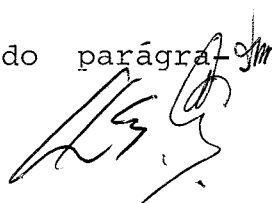
No que se refere à condição de não ter promovido nenhuma incorporação nos vinte e quatro meses imediatamente anteriores a essa mesma data, a contribuinte apenas alega que satisfaz essa condição, mas não juntou qualquer certidão negativa, passada pelo Cartório de Registro de Imóveis das respectivas comarcas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

Por sua vez, não tendo efetuado o arquivamento da 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 justamente 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 19/09/75, após o término das obras e antes de decorrido o prazo de 36 meses, contado da averbação da construção no Registro Imobiliário, requerida pela contribuinte em 23/06/75, juntamente com a da especificação de condomínio, que nada mais é do que a discriminação das unidades autônomas que compõem o edifício.

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





Acórdão nº-CSRF/01-0.474

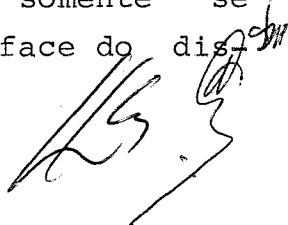
fo, ou seja a de promover apenas um único empreendimento de cada uma das categorias correspondentes, isto é, incorporação de prédio em condomínio e loteamento de terrenos, pode ser considerada cumprida à vista de suas declarações de bens.

Todavia, como as prefaladas cinco condições são cumulativas, e não tendo sido comprovado o cumprimento de duas delas, fica suficientemente demonstrado que, mesmo que a ressalva do parágrafo em exame, fosse aplicável à hipótese, não teria a contribuinte o pretendido direito de não ter ocorrido a equiparação de seu titular a empresa individual.

Registre-se que o arbitramento do lucro, nos exercícios de 1979 e 1980, 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 venda 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, verifica-se, pelos respectivos demonstrativos (fls. 298/verso a 300), que está sendo tributada, no exercício de 1979, ano-base de 1978, a parcela de Cr\$ 17.751.000, representativa da diferença entre as vendas efetuadas e respectivos custos, nos valores correspondentes de Cr\$ 22.240.000 e de Cr\$ 4.489.000.

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 dis



Acórdão nº-CSR/01-0.474

posto no artigo 97 e seu inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), combinado com o § 1º deste mesmo artigo.

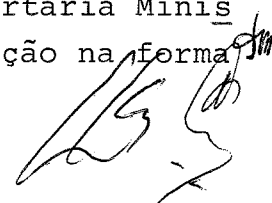
Por sua vez, a aplicação de coeficiente superior a 50% da receita bruta, para o arbitramento do lucro, prevista no § 1º, do artigo 149, do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186, de 02/09/75, somente é admitida "nos casos em que ficar comprovado, de maneira inequívoca, haver a pessoa jurídica obtido 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 realizadas no exercício de 1979, ano-base de 1978, o arbitramento do lucro deve corresponder ao valor de Cr\$ 3.336.000, que é o resultado da aplicação do coeficiente de 15% sobre o montante das alienações ocorridas nesse exercício, na importância de Cr\$ 22.240.000.

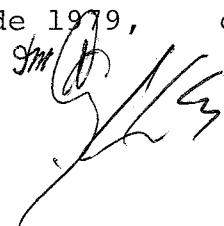
Como o resultado tributado, nesse exercício, relativamente às mencionadas alienações, foi de Cr\$ 17.751.000, deve ser excluída da tributação a parcela de Cr\$ 14.415.000, reduzindo-se o valor tributável das alienações, nesse exercício, para Cr\$ 3.336.000.

Relativamente às alienações 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



Acórdão nº-CSRF/01-0.474

como foi efetuada no auto de infração.

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 restabele  
cer a tributação dos lucros obtidos nas operações imobiliárias,  
nos exercícios de 1977 a 1980, que, no exercício de 1979,      deve  
ser reduzido de Cr\$ 17.751.000 para Cr\$ 3.336.000. 

Brasília-DF, 26 de outubro de 1984

  
PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR