



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 04 de julho de 1984.

ACORDÃO Nº 105-0.937

Recurso nº 87.963 - IPRJ - EX: DE 1981

Recorrente ABELARDO VECINA MARTINS - IMÓVEIS (EMPRESA INDIVIDUAL)

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SOROCABA (SP)

EMPRESA INDIVIDUAL - Atividade imobiliária - Loteamento - Incorporação de imóvel ao patrimônio - O valor do imóvel, havido por herança pelo titular da empresa individual e objeto de loteamento, a ser incorporado ao patrimônio desta, é o constante do respectivo formal de partilha, corrigido monetariamente até a data da equiparação, não se admitindo outro critério de avaliação.

CUSTOS OPERACIONAIS - Atividade imobiliária - Loteamento - Imóveis havidos por herança - No caso de imóveis havidos por herança pelo titular de empresa individual, o valor dos custos a serem apropriados, em cada ano, proporcionalmente aos efetivos recebimentos, tem por base a cifra constante do respectivo formal de partilha, corrigida monetariamente até a data da alienação, sujeitando-se a glosa as importâncias que excederem às apuradas mediante a utilização do referido critério.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABELARDO VECINA MARTINS - IMÓVEIS (EMPRESA INDIVIDUAL),

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *dm*

Sala das Sessões, em 04 de julho de 1984

v.v.


PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

SESSÃO DE: 05 JUL 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Victorino Ribeiro Coelho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *gm*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0855/051.065/83-27

RECURSO Nº: 87.963

ACÓRDÃO Nº: 105-0.937

RECORRENTE Nº: ABELARDO VECINA MARTINS - IMÓVEIS (EMPRESA INDIVIDUAL)

R E L A T Ó R I O

ABELARDO VECINA MARTINS - IMÓVEIS, empresa individual equiparada, domiciliada em Sorocaba, através de mandatário constituído mediante instrumento particular de procuração (fls. 77), recorre a este Conselho (fls. 108/113), da decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade (fls. 103/105).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 81/90) mantendo, em consequência, o lançamento suplementar contestado (fls. 74), relativo ao exercício de 1981, ano-base de 1980 — pelo qual foi glosada a parcela de Cr\$ 1.231.154,17, relativa a custo operacional cujo montante foi reduzido de Cr\$ 1.231.206,00 para Cr\$ 51,83, e tidos como infringidos os artigos 120 e 122 do RIR/80, — sob a seguinte fundamentação:

"Apreciando as razões de defesa às fls. 92/100, o fiscal autuante propõe a manutenção da exigência na íntegra, refutando cada argumento da impugnação. Prevalece a equiparação, porque o loteamento foi iniciado antes do registro da firma individual; o valor que serviu de base ao cálculo do ITBI é o custo a ser considerado nos termos da Portaria 80/79; *cm*

Acórdão nº 105-0.937

os laudos de avaliação citados foram infirmados pelos peritos signatários às fls. 18/23; não houve alienação do imóvel pela pessoa física à pessoa jurídica e sim a equiparação da primeira à segunda, tributando-se o lucro apurado na venda dos lotes; nessa hipótese, não se aplicam as normas de tributação da pessoa física, mas da pessoa jurídica; não há previsão legal para atualização dos custos, a não ser sua correção monetária aos índices da ORTN; a lei comercial se aplica à empresa individual, apenas no que não conflita com a legislação tributária. Nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional; o arbitramento só é cabível na hipótese de falta de escrituração e declaração, além de que o critério de arbitramento com base em 15% da receita bruta não é aplicável às empresas imobiliárias, depois do Decreto-lei 1.648/78 e da Portaria 20/79.

.....

CONSIDERANDO que restou comprovado tratar-se, na hipótese em exame, da empresa individual imobiliária por equiparação e não de simples empresa individual livremente constituída;

CONSIDERANDO que os laudos de avaliação, que serviram de base ao interessado para a determinação dos custos, mencionam valores relativos a 1981 e não a 1979, quando se realizaram as primeiras vendas de lotes;

CONSIDERANDO ser inaplicável à hipótese o arbitramento do lucro e, muito menos, com a utilização do critério de 15% da receita bruta, por estar revogada a disposição correspondente, à época da ocorrência do fato gerador."

O lançamento suplementar baseou-se na seguinte justificativa (fls. 73):

"O erro decorreu da avaliação do imóvel incorporado ao patrimônio da empresa individual imobiliária com base em laudo de avaliação, contrariamente ao dispositivo legal e regulamentar que prescrevem o cômputo do custo histórico, facultando sua correção monetária aos índices de variação da ORTN. Ademais, os valores do laudo de avaliação evidenciam discrepância com o valor atribuído aos lotes para 91

Acórdão nº 105-0.937

efeito de caução, como se vê às fls. . Por último, os subscritores de cada laudo o descaracterizaram para o efeito proposto, conforme se vê às fls. ."

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 106), recebida conforme A.R. datado de 24/09/83 (fls. 107), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 24/10/83 (fls. 108), no qual pede o arquivamento do auto de infração, por insubsistente, alegando, em síntese: a) que a Portaria MF nº 80/79, mencionada pelo fiscal autuante, nada tem a ver com a hipótese dos autos, pois ela refere-se à regulamentação da tributação do lucro imobiliário auferido pela pessoa física, com base no Decreto-lei nº 1.641/78; b) que, portanto, não trata de incorporação ao capital da pessoa jurídica, do valor do imóvel que foi objeto de empreendimento imobiliário; c) que ora se discute a existência ou não do direito de o contribuinte, pessoa física, avaliar o imóvel que lhe pertence, com o fim de transladá-lo ao patrimônio da pessoa jurídica que explorará o empreendimento; d) que, verdadeira a pretensão fiscal, perde o contribuinte, pessoa física, o direito à valorização ocorrida entre a data da homologação da partilha e o início do empreendimento, em benefício da pessoa jurídica por equiparação, situação jurídica surgida muitos anos após a abertura da sucessão; e) que o art. 122, do RIR/80, trata de situação diversa da que ocorreu nos autos, porquanto, ao utilizar as palavras "pagamento" e "desembolsada", não poderia estar se referindo a bens adquiridos por herança, típica aquisição de forma gratuita, isto é, sem nenhum pagamento e desembolso, como o ocorrido no caso; f) que o fisco, vislumbrando a inaplicabilidade do art. 122 ao processo em questão, procura encaixá-lo em outra situação, isto é, a tributação da pessoa física através do Decreto-lei nº 1.641/78; g) que a referência feita, na impugnação, à sistemática de arbitramento do lucro em 15% da receita, deveu-se a uma alternativa válida mais adequada ao cálculo do lucro tributável, dada a enormidade do tributo exigido, com a simples consideração do valor constante do processo do inventário; h) que esse Conselho tem admitido o arbitramento em todos

Acórdão nº 105-0.937

os exercícios, nessa sistemática de cálculo, conforme Acórdão citado na impugnação; i) que a espontaneidade da contribuinte, no sentido de organizar sua empresa individual, elaborar sua contabilidade e apresentar as declarações do imposto de renda, previne a aplicação das normas do Decreto-lei nº 1.381/74, pois este destina-se à cobrança do imposto sobre a atividade imobiliária marginal; j) que não procede o argumento de que o loteamento antecede o registro da pessoa jurídica, porque o importante é ser o registro antecedente a qualquer ação fiscal; l) que o Fisco, ao inadmitir a formação da pessoa jurídica, está torcendo a aplicação da lei exclusivamente a seu favor; m) que a lei determina a inscrição no CGC dentro de certo prazo que, não cumprido, o contribuinte estará sujeito unicamente a multa regulamentar; n) que isto não implica dizer necessariamente que a formação daquela pessoa jurídica não deva se fazer da mesma forma que as demais empresas; o) que o laudo sobre o valor dado ao imóvel foi produzido por profissionais competentes, não sendo ele que altera o valor de um imóvel mas sim o valor deste é que determina o de seu laudo correspondente; p) que é impertinente e inconsistente a menção pelo Fisco, no tocante à possível fraude contra a Fazenda Estadual, por ocasião da fixação dos valores inseridos no inventário do pai do titular da contribuinte, porquanto não existe o mínimo indício de má-fé por parte dos interessados; q) que a fixação do valor da base de cálculo do ITBI, em importância menor do que o valor do mercado à época, se teve como consequência o prejuízo à Fazenda Estadual, o que não ocorreu, em nada altera o presente caso, já que se discute o valor na data da incorporação e não o valor na data do inventário; r) que o contrato de caução, citado pelo Fisco, entre a empresa individual e o Serviço Autônomo de Água e Esgoto, obrigatório, demonstra que o valor de cada uma das unidades, mesmo que exigidas por aquela autarquia por um montante bem aquém do real nível de mercado, ainda é infinitamente maior que o valor do metro quadrado constante do inventário e não configura alienação; s) que não se pode admitir ser o lucro, ocorrido na fase que antecedeu à realização do empreendimento, tributado na pessoa jurídica, quando esta não existia; t) que o tratamento, que a legislação da pessoa jurídica e da pessoa físi-

Acórdão nº 105-0.937

ca dão ao lucro imobiliário, é diferente, porquanto o lucro da última sofre uma redução de 5% ao ano (hoje) e de 10% (à data de início do empreendimento), para efeito de cálculo da parcela tributável, isto não ocorrendo na pessoa jurídica; u) que aí reside uma das gritantes distorções da tributação pretendida ao eleger, como contribuinte, pessoa que nada tem a ver com o rendimento ocorrido, havendo, assim, um erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; v) que, se tributo houver, incidente sobre a valorização, este deve colher a pessoa física, única titular do rendimento decorrente, e não a pessoa jurídica que, se lucro tivesse, teria ganho a partir daquela data, e não a contar da abertura da sucessão com a morte do pai do titular da contribuinte; x) que não se convenceu com o argumento do Fisco de que procurou preservar um direito da contribuinte, ao calcular a correção do custo, pelos índices da ORTN, desde a data da morte do pai de seu titular, até a data do início do empreendimento, porquanto melhor lhe seria poder, legitimamente, avaliar o seu imóvel, para efeito de incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica; z) que sugere a realização de nova perícia técnica para que se determine, com precisão, o valor da gleba para efeito de citada incorporação.

É o relatório. *gr*

Acórdão nº 105-0.937

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra fundamento no artigo 33, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, cujo prazo foi cumprido pela recorrente.

A representação é legítima, eis que lastreada em instrumento particular de procuração que confere poderes bastantes ao signatário do recurso.

No mérito, como a seguir se demonstrará, não merece reforma o decisório de primeiro grau.

De acordo com os fatos consubstanciados nestes autos e sumariados no relatório, a matéria em litígio consiste em que a recorrente entende que a empresa individual, equiparada em virtude de ter promovido um loteamento, pode incorporar os respectivos imóveis ao seu patrimônio pelo valor apurado em laudo de avaliação, enquanto que a administração do tributo afirma que essa incorporação deve ser feita pelo valor constante do formal de partilha, corrigido monetariamente.

A matéria é regida pelo § 5º, do artigo 9º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23/12/74 — consolidado no § 7º, do artigo 103, do RIR/75, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02/09/75, e no artigo 122, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04/12/80 — a seguir transcrito:

"§ 5º. Para efeito de determinação do valor de incorporação ao patrimônio da empresa individual, poderão ser corrigidos monetariamente, com base na variação do valor das obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional, os custos abaixo especificados incidindo a correção, desde a época de cada pagamento até a data da equiparação, sobre a quantia efetivamente desembolsada pelo titular da empresa individual: JM"

Acórdão nº 105-0.937

a) o custo do terreno ou das glebas de terra em que sejam promovidos loteamentos ou incorporação bem como das construções e benfeitorias executadas."

Como se verifica, a incorporação, ao patrimônio da empresa individual equiparada, dos imóveis em que tenha promovido loteamento, que é o caso destes autos, tem tratamento especial previsto em norma tributária específica.

Esse tratamento diferenciado, previsto pela legislação tributária, justifica-se pelo fato de a equiparação de pessoa física a empresa individual ser figura própria do Direito Tributário, razão porque essa situação não está regulada pelo Direito Comercial.

Assim a aplicação de norma de Direito Societário, ramo do Direito Comercial, a figura própria do Direito Tributário, encontra óbice intransponível no fato de existir norma tributária específica que rege a matéria.

Tal pretensão somente seria aceitável se não se tratasse de instituto próprio do Direito Tributário e inexistisse norma específica que presidisse a matéria.

De acordo com o dispositivo transcrito anteriormente, na determinação do valor dos imóveis, para efeito de incorporação ao patrimônio da empresa individual, equiparada em virtude da promoção de loteamento, os custos dos terrenos e das benfeitorias poderão ser corrigidos monetariamente, incidindo a correção, desde a época de cada pagamento, sobre as quantias efetivamente desembolsadas.

Como os imóveis, em que foi promovido o loteamento, foram recebidos por herança, logicamente não houve pagamentos ou quantias efetivamente desembolsadas. Logo, o custo dos terrenos foi igual a zero cruzeiro e a respectiva correção monetária teria

Acórdão nº 105-0.937

valor idêntico.

A autuação, ao considerar os valores dos terrenos constantes do formal de partilha, aplicou, por analogia, o mesmo tratamento dispensado à apuração do lucro na alienação de imóveis por pessoas físicas, previsto no § 1º, do artigo 2º, do Decreto-lei nº 1.641, de 07/12/78, que, na apuração do lucro tributável, admite aqueles valores como custo, corrigidos monetariamente.

Aludido tratamento beneficiou a recorrente, em relação ao custo de zero cruzeiro que seria obtido pela aplicação do que estabelece o § 5º, do artigo 9º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23/12/74, já reproduzido neste voto.

Não procede a alegação do patrono da recorrente de que este Conselho tem admitido o arbitramento do lucro, em todos os exercícios, pela aplicação do coeficiente de 15% sobre a receita bruta, invocando, em seu abono, o Acórdão nº 102-19.036, prolatado pela egrégia Segunda Câmara deste Conselho.

A um passo, porque o arbitramento somente é cabível na falta de escrituração regular ou quando esta é desclassificada por conter irregularidades insanáveis ou vícios que a tornem imprestável. A recorrente mantém escrituração regular que foi aceita como tal pela fiscalização, razão porque não há falar em arbitramento de seu lucro.

A outro, porque aludido Acórdão acompanhou a jurisprudência pacífica deste Conselho, no sentido de que o arbitramento do lucro é cabível, quando inexistir escrituração regular ou esta for desclassificada, pela aplicação do coeficiente de 15% sobre a receita bruta, até o exercício de 1979, e, tendo presente que os exercícios tributados, no caso de que trata aquele decisório, foram os de 1978 a 1981, em relação aos dois últimos constitui-se em entendimento isolado, que, por isso, não tem relevância.

Não procede, igualmente, a alegação do patrono da *dm*

Acórdão nº 105-0.937

recorrente no sentido de que o titular da empresa individual, como pessoa física, perde a valorização ocorrida entre a data da aquisição e a da equiparação.

Com efeito, a legislação específica, ao estabelecer, como critério de determinação do valor do imóvel a ser incorporado ao patrimônio da empresa individual, o custo deste corrigido monetariamente, embora por ficção jurídica, erige esse valor como sendo o correspondente à data da equiparação.

Como o montante do custo, assim determinado, é fator de redução do resultado obtido, conclui-se que não se tributa, como lucro da empresa individual, a cifra correlativa à valorização do imóvel entre a data de sua aquisição e a da equiparação.

Fora disso, estar-se-ia invadindo o terreno especulativo sobre a justiça desse critério e não de sua legalidade, sabendo-se que aquela somente pode ser cogitada na fase pré-jurídica, ou seja, na fase de elaboração legislativa, não cabendo, a esta altura, esse tipo de questionamento.

Ora, se o legislador, que detém o poder político de decidir a respeito, entre os vários critérios de avaliação do valor de incorporação dos imóveis ao patrimônio da empresa individual, preferiu estabelecer o ora vigente, a única forma de alterá-lo é por via de modificação legislativa, não cabendo ao julgador outro procedimento se não o de aplicar a lei vigente.

A alegação do patrono da recorrente de que o fisco inadmitiu a formação da empresa individual, também não procede, uma vez que o que a autuação não admitiu foi o critério de avaliação do imóvel incorporado ao patrimônio daquela.

Finalmente, em relação aos laudos de avaliação elaborados por um arquiteto e dois engenheiros, os seus signatários, em documentos firmados pelos mesmos e anexados aos autos, reconhe-

Acórdão nº 105-0.937

cem que, embora datados de 1979, foram, em realidade elaborados no ano de 1981 (fls. 18/19, 21 e 23), o que os torna viciados na origem, pois os valores neles consignados são referidos ao último e não ao primeiro daqueles anos.

Ademais, não tendo havido, como de fato não houve, alienação do imóvel objeto de loteamento, pela pessoa física do titular da empresa individual recorrente para esta, não há falar em valor à data da equiparação, pois esta decorreu de Lei que visou justamente a tributação do lucro apurado como receita da pessoa jurídica e não da mencionada pessoa física.

Assim, ainda que verificada a hipótese de existência de ganho da pessoa física do titular da empresa individual, pela valorização do aludido imóvel, deve ele ser considerado, por expressa determinação da lei de regência, como tendo sido auferido pela empresa individual equiparada, fato que deve ser entendido como de exclusiva eleição e competência do legislador.

Ressalte-se que, de outra forma, aquela valorização não seria objeto de tributação, eis que, não tendo ocorrido alienação pela pessoa física, à empresa individual de que é titular, não haveria fato gerador do imposto sobre a renda no regime de pessoa física.

No plano estritamente fático, a recorrente não discute os valores apurados pela fiscalização, motivo porque devem eles ser mantidos.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. *gm*

Brasília-DF, 04 de julho de 1984


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR