



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720028/2014-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.089 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2021
Recorrente PLARCON CYRELA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SPE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2009

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET).

A Recorrente cumpriu os requisitos para opção ao RET na medida em que efetivamente constituiu seu patrimônio de afetação nos termos da interpretação que entendeu correta dos arts. 31-A a 31-E, os quais trazem regras gerais e exceções aplicáveis em casos específicos. Não havendo o que se falar em impedimento à opção pelo RET.

O § 8º que faz parte da regra geral insculpida pelo caput do art. 31-A traz regra excepcional, aplicável a casos específicos e não desconstitui ou impede a inclusão do terreno patrimônio de afetação, mas sim determina a exclusão de parcela do patrimônio que não seja necessária à conclusão da obra. Não é possível se falar em valor de alienação de fração ideal do terreno em situações quando a alienação da unidade imobiliária (mesmo que por regime de empreitada) seja realizada a “preço fechado”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para julgar insubsistente o lançamento tributário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Recife (PE), que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude das exigências tributárias relativas ao IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fls. 150), apurado segundo o regime de tributação pelo lucro real anual no ano-calendário 2009, e, como tributação reflexa, de CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 157), com imposição da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 e incidência de juros de mora.

A infração foi indicada no Auto de Infração (AI) principal (IRPJ) sob o título "RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS/RESULTADOS OPERACIONAIS – Valor correspondente ao Lucro Operacional apurado com o seguinte enquadramento legal: "art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 249, inciso II e 841, inciso III, do RIR/99; Art. 2º, inciso II e art. 53, § 8º, inciso II da Lei 10.931/2004."

No mencionado relatório fiscal, intitulado "Termo de Constatação de Auto de Infração de IRPJ" (TC), fls. 138/149, a Autoridade Fiscal informou que a Autuada tem por atividade incorporação imobiliária, cuja receita no ano-calendário 2009 foi proveniente da venda das unidades do empreendimento *Riserva Uno*, com opção pelo regime especial tributário do patrimônio de afetação (RET) instituído pela Lei 10.931/2004.

A opção pelo RET foi desconsiderada em razão da incorporação da *Riserva Uno* sob o regime de empreitada, assim fundamentada:

"Face ao exposto, de acordo com o estabelecido no inciso II do artigo 2º e do inciso II do §8º do artigo 53 da Lei nº 10.931/2004, constatamos que no caso de incorporação em que a construção seja contratada sob regime de empreitada, o contribuinte não pode optar pelo Regime Especial de Tributação - RET, pois nesse caso o terreno não pode ser afetado, pois a afetação do terreno é condição necessária para que se possa fazer a opção pelo Regime Especial de Tributação - RET.

Dessa maneira, de acordo com a Lei (inciso II do artigo 2º da Lei nº 10.931/2004), verificamos que a opção pelo Regime Especial de Tributação - RET é facultativa, e a opção só pode ser exercida desde que seja atendido o disposto na Lei, pois nos casos em que a obra for executada por qualquer tipo de empreitada, temos que o Patrimônio Afetado é tão somente o do custo de construção, não recaindo sobre a fração ideal do terreno, impedindo, portanto, a opção pela tributação através do Regime Especial de Tributação - RET." (Os destaques são do original).

Cientificada da exação em 04/09/2014 (fls. 189), a Autuada apresentou Impugnação no dia 6 do mês seguinte (fls. 194) por intermédio dos seus advogados (fls. 223).

Assim expôs o Pedido:

"Por todo o exposto, a Impugnante requer o integral provimento de sua impugnação, sendo reconhecida a improcedência da autuação fiscal que:

(i) indevidamente e sem qualquer fundamento legal, desconsiderou a sua opção pela tributação com base no RET, de que trata a Lei nº 10.931/04, para o ano-calendário de 2009; e

(ii) indevidamente glosou a complementação de custo orçado contabilizada pela Impugnante, levando à indevida apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL."

Requeru, subsidiariamente, na hipótese de julgamento pela procedência dos Autos de Infração, o (i) reconhecimento do valor de R\$ 5.624.924,00 como apropriação complementar de custo orçado, "sob pena de violação ao princípio da verdade material" e o (ii) afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em razão do disposto no art. 161, do CTN – Código Tributário Nacional, com respaldo de decisão da 1ª Turma da CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais proferida no Processo nº 10680.002472/2007-23, na sessão de 09/11/2010.

O Acórdão ora Recorrido (11-59.821 - 4ª Turma da DRJ/REC) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET).

Na incorporação imobiliária sob regime de empreitada total ou parcial, o terreno não pode ser afetado, o que exclui a possibilidade de opção do incorporador pelo regime especial tributário do patrimônio de afetação - (RET).

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.

A realização de diligências ou perícias sem a existência de elementos indiciários fornecidos pelo sujeito passivo significaria a transferência do seu ônus probatório ao julgador.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, segundo entendimento da Turma julgadora, “não seria o terreno o objeto de afetação mencionado na Lei 4.591/1964, mas sim a incorporação imobiliária, "uma vez que a finalidade do patrimônio de afetação seria justamente constituir um núcleo patrimonial com destinação especial de modo a possibilitar a concretização do empreendimento imobiliário". Seria intenção do legislador excluir do patrimônio de afetação o que excedesse o necessário para a construção do empreendimento, tendo em vista a finalidade de "dar maior segurança e estabilidade à função econômica e social do acervo da incorporação, dando mais garantias aos adquirentes de que o empreendimento imobiliário efetivamente será concretizado".

Entendeu a DRJ que (...) “Examinados os argumentos da Fiscalização e da Impugnante, percebe-se a inexistência, no caso concreto, de controvérsia quanto à incorporação da Reserva Uno sob o regime de empreitada total de mão de obra. A legislação referida confere ao incorporador imobiliário a opção pelo regime do PA (Lei 4.591/1964). Exercida a opção, a pessoa jurídica poderá adotar o RET da Lei 10.931/2004. Tratam-se, ambos os casos, portanto, de opções da pessoa jurídica desde que observados os requisitos legais acima mencionados, ressalvando-se que a escolha pelo PA não resulta em automática inclusão no RET. Para que isso ocorra – inclusão no RET – há que se observar os pressupostos da Lei 10.931/2004”.

Por sua vez, “O exame do caso concreto, bem se vê a violação do pressuposto de opção pelo RET, acerca da afetação do terreno, estabelecida no art. 2º, II, da Lei 10.931/2004 c/c o art. 31-A, §8º, II, da Lei 4.591/1964. A disciplina prescrita no conjunto dos dois dispositivos legais impede a opção pelo RET na incorporação imobiliária sob regime de empreitada total ou parcial, considerando que, no caso, o terreno não pode ser afetado, e tal condição – afetação do terreno – é necessária para a opção pelo referido regime”.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário - (fls. 535), trazendo as seguintes razões:

- a) DA NECESSÁRIA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA: Aduz que conforme parecerista Melhim Namem Chalhub, autor do anteprojeto sobre a constituição de patrimônios de afetação, confirmou, com muita propriedade, a total improcedência da autuação fiscal, especialmente por concluir que “a regra de exceção prevista no artigo 31-A, parágrafo 89, inciso II, da Lei nº 4.591/64, sequer seria aplicável ao caso da Recorrente, na medida em que tal dispositivo aplica-se apenas quando a comercialização das unidades imobiliárias é celebrada mediante dois contratos distintos firmados entre a incorporadora e o adquirente, quais sejam, um contrato de promessa de venda de fração ideal do terreno e outro contrato de prestação dos serviços de construção sob o regime de administração ou de empreitada, sendo certo que, no caso da Recorrente, a comercialização das unidades imobiliárias do empreendimento "Reserva Uno" se deu na modalidade "preço fechado", em que a incorporadora obriga-se junto ao adquirente da unidade imobiliária a entregar a unidade pronta e acabada, em prazo determinado e por preço certo”;

- b) Da Inaplicabilidade do Disposto no Artigo 31-A, Parágrafo 8, Inciso II, da Lei n.º 4.591/64 ao Caso Concreto: Aduz que o disposto no artigo 31-A, parágrafo 89, inciso II, da Lei n.º 4.591/64, não se aplica a todo e qualquer caso em que haja a execução da obra por empreitada ou administração. (...) A regra de exceção prevista no artigo 31-A, parágrafo 8, inciso II, da Lei n.º 4.591/64, contudo, aplica-se somente ao segundo caso, em que a alienação do terreno e a construção da unidade imobiliária são contratadas separadamente, conforme muito bem destacado pelo referido parecerista, o qual, repita-se, foi o autor do anteprojeto sobre a constituição de patrimônios de afetação.
- c) Isto porque, considerando que o objetivo precípuo do patrimônio de afetação é garantir a consecução do negócio incorporativo (i.e. a conclusão da obra e a entrega das unidades imobiliárias regularizadas), a norma excepcional do artigo 31-A, parágrafo 89, inciso II, da Lei nº 4.591/64, é justificada pela necessidade de adequar a norma geral de limitação dos recursos financeiros ao necessário pagamento das obrigações correspondente à obrigação.
- d) No caso concreto, fato é que a Recorrente realizou a alienação das unidades imobiliárias do empreendimento "Riserva Uno" por meio da modalidade "preço fechado", tendo, portanto, contratado a construção do empreendimento junto à construtora EXPAND DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. e firmado contrato junto aos adquirentes das unidades imobiliárias, no qual se comprometeu a entregá-las por preço determinado (compreendendo o preço das frações ideais e da construção) e prazo específico.
- e) Da Interpretação a ser Conferida ao Artigo 31-A, Parágrafo 8, Inciso II, da Lei n.º 4.591/64: Verifica-se, que é completamente equivocada a interpretação conferida para pela fiscalização e pela decisão recorrida ao disposto no inciso II, do parágrafo 8, do artigo 31-A, da Lei n.º 4.591/64, as quais sustentam que tal dispositivo impediria a afetação do terreno objeto da incorporação imobiliária do empreendimento "Riserva Uno", cuja obra teria sido realizado sob o regime de empreitada.
- f) A hipótese de excluir do patrimônio de afetação o terreno é até mesmo absurda, tendo em vista que, como muito bem destaca Melhim em seu parecer, *"sabendo-se, por elementar, que o terreno é insumo básico, essencial de uma incorporação imobiliária, toda interpretação que admita excluir o terreno do patrimônio de afetação da incorporação deve ser de pronto abandonada"*.
- g) Da Exclusão Indevida, na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSSL, do Valor Relativo à Complementação de Custo Orçado: O que a Recorrente buscou demonstrar, em sua impugnação, mas que não foi bem compreendido pela decisão recorrida, foi que, não obstante o reconhecimento da complementação do custo orçado em inobservância ao regime de competência, como tal fato não lhe trouxe qualquer vantagem

fiscal e, por conseguinte, não causou qualquer prejuízo ao Fisco, não há razão para que a fiscalização efetue a glosa desta complementação de custos na apuração do lucro bruto (e por conseguinte do lucro real) do ano-calendário de 2009, até mesmo porque a legislação de regência é clara quanto à possibilidade de reconhecimento de tal complementação. Admitindo a tributação da Recorrente pelo lucro real, fato é que, ao deixar de deduzir determinados custos durante os anos-calendário de 2006 a 2008, a Recorrente teria realizado uma verdadeira antecipação de recolhimento de IRPJ e de CSLL daqueles anos, com um aumento de arrecadação para o Fisco Federal.

- h) Aduz que a legislação e a jurisprudência administrativa sobre o tema são claras no sentido de que, não havendo postergação do pagamento do tributo ou redução indevida do lucro real, a apropriação dos custos e despesas a destempo não justifica sua glosa e o conseqüente lançamento tributário, sendo evidente o equívoco da fiscalização, confirmado pela decisão recorrida, em desconsiderar na apuração do lucro bruto da Recorrente do ano-calendário de 2009 a complementação do curso orçado contabilizada nos meses de março e setembro de 2009.
- i) Acerca do princípio da verdade material, vale lembrar que impõe às autoridades administrativas o dever de apurar todos os fatos que lhe são apresentados na busca da verdade real, devendo efetivamente buscar os elementos que comprovem a devida apuração do fato gerador.
- j) Da Não Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício: O "crédito" ao qual o artigo 161, do Código Tributário Nacional, faz menção apenas pode ser entendido como o próprio tributo, e não como o tributo e a penalidade pecuniária, haja vista que, se assim fosse, não faria sentido algum a parte do dispositivo que determina "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Para a correta compreensão de um dispositivo legal, é de rigor que sua análise seja feita como um todo, dentro do contexto do próprio dispositivo e do diploma em que ele está contido, não podendo nunca considerar que as palavras escritas pelo legislador são vazias e desnecessárias.
- k) Dos pedidos: Por todo o exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente recurso voluntário para que seja reformada a decisão ora recorrida, de modo que reste integralmente cancelado o lançamento do suposto crédito tributário de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2009, uma vez que a fiscalização: (i) indevidamente e sem qualquer fundamento legal, desconsiderou a sua opção pela tributação com base no RET, de que trata a Lei n.º- 10.931/04, para o ano-calendário de 2009; e (ii) indevidamente glosou a complementação de custo orçado contabilizada pela Recorrente, levando à indevida apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.
- l) Subsidiariamente, caso não seja julgado improcedente o lançamento, deve ser admitido, ao menos, o reconhecimento da apropriação complementar

de custo orçado no valor de R\$ 5.624.924,00, relativo exclusivamente ao ano-calendário de 2009, tal como comprovado em sede de impugnação.

m) Por fim, a Recorrente requer que, em qualquer hipótese de manutenção parcial ou total do lançamento ora questionado, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010.

Às fls. 671 dos autos -Petição do contribuinte, requerendo o julgamento do presente processo com urgência, tendo em vista ter protocolado o seu recurso voluntário há mais de 2 anos, até o presente momento, os autos não foram sequer distribuídos a uma turma de julgamento.

Às fls. 705 e seguintes consta a juntada em 25/10/2021 (segunda-feira) de decisão judicial que determinou a distribuição e inclusão em pauta de julgamento o Recurso Voluntário em um prazo de 30 dias. O processo foi distribuído para este Relator em 28/10/2021 e tendo em vista que a pauta de julgamento inicia-se em 07/12/2021, tem-se por cumprida a decisão diante da inclusão para julgamento na pauta de dezembro (publicada em 26/11/2022).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Conforme relatado, de acordo com o Termo de Constatação que acompanhou o auto de infração, a fiscalização constatou que, no que se refere ao empreendimento "Riserva Uno", a Recorrente estaria supostamente impedida de optar pelo Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação ("RET"), aplicável às incorporações imobiliárias.

Tal impedimento decorreria do fato de que, no entender da fiscalização, nos empreendimentos imobiliários construídos mediante regime de empreitada, seja ela parcial ou

total, seria impossível realizar a afetação do terreno, por força do disposto no inciso II, do parágrafo 8º., artigo 53, da Lei no. 10.931/04 e, por consequência, submeter a incorporação imobiliária realizada pela Recorrente à sistemática de apuração tributária do RET.

Fruto da desconsideração da tributação pelo RET, a fiscalização realizou a apuração do lucro real da Recorrente, tendo apurado lucro real e base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009 no montante de R\$ 12.272.587,55, cada, importando no lançamento do crédito tributário de IRPJ e de CSLL em análise.

Oportuno ressaltar o fundamento que levou a autoridade fiscal a entender que a Recorrente estaria impedida de optar pelo RET tal qual foi relatado no TVF, o qual reproduzo com destaques:

4 – A fiscalização desconsiderou a opção do contribuinte pela tributação através do Regime Especial de Tributação – RET, pois consta no inciso II do § 8º do artigo 53 da Lei nº 10.931/2004, o seguinte:

ART. 53 – Patrimônio de Afetação

§ 8º - **Excluem-se do patrimônio de afetação:**

I –

II – O valor referente ao preço de alienação da fração ideal de terreno de cada unidade vendida, no caso de incorporação **em que a construção seja contratada sob o regime de empreitada ou por administração.** (negrito nosso)

Conforme estabelece o inciso II do § 8º do artigo 53 da Lei nº 10.931/04, verificamos que no caso de incorporação em que a construção **seja contratada sob o regime de empreitada, o valor referente a fração ideal de terreno de cada unidade vendida é excluída do Patrimônio de Afetação.**

Observação: Cabe ressaltar que a Lei não dispõe **que a empreitada tenha que ser Total ou Parcial**, dessa maneira, ocorrendo qualquer tipo de empreitada a fração ideal de terreno de cada unidade vendida é excluída do Patrimônio de afetação.

Face ao exposto, de acordo com o estabelecido no inciso II do artigo 2º e do inciso II do § 8º do artigo 53 da Lei nº 10.931/2004, constatamos que no caso de **incorporação em que a construção seja contratada sob o regime de empreitada**, o contribuinte não pode optar pelo Regime Especial de Tributação – RET, pois nesse caso o terreno não pode ser afetado, **pois a afetação do terreno é condição necessária para que se possa fazer a opção pelo Regime Especial de Tributação -RET.**

Dessa maneira, de acordo com a Lei (inciso II do art. 2º da Lei nº 10.931/2004), verificamos que a opção pelo Regime Especial de Tributação – RET é facultativa, e a opção só pode ser exercida desde que seja atendido o disposto na Lei, **pois nos casos em que a obra for executada por qualquer tipo de empreitada**, temos que o Patrimônio Afetado é tão somente o do custo de construção, não recaindo sobre a fração ideal do terreno, **impedindo**, portanto, a opção pela tributação através do Regime Especial de Tributação – RET.

DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Para bem delimitar a análise jurídica, também necessário reproduzir o que dispõe os arts. 1º e 2º da lei 10.931/2004 que instituiu o Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação:

CAPÍTULO I

DO REGIME ESPECIAL TRIBUTÁRIO DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO

Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:

I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e

II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

Por sua vez, dispõe o art. 31-A até o §8º da Lei 4.591/1964 (redação alterada pela Lei 10.931/2004), sem grifos no original:

Art. 31-A. A critério do incorporador, a incorporação poderá ser submetida ao regime da afetação, pelo qual o terreno e as acessões objeto de incorporação imobiliária, bem como os demais bens e direitos a ela vinculados, manter-se-ão apartados do patrimônio do incorporador e constituirão patrimônio de afetação, destinado à consecução da incorporação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 1º O patrimônio de afetação não se comunica com os demais bens, direitos e obrigações do patrimônio geral do incorporador ou de outros patrimônios de afetação por ele constituídos e só responde por dívidas e obrigações vinculadas à incorporação respectiva. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 2º O incorporador responde pelos prejuízos que causar ao patrimônio de afetação. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 3º Os bens e direitos integrantes do patrimônio de afetação somente poderão ser objeto de garantia real em operação de crédito cujo produto seja integralmente destinado à consecução da edificação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 4º No caso de cessão, plena ou fiduciária, de direitos creditórios oriundos da comercialização das unidades imobiliárias componentes da incorporação, o produto da cessão também passará a integrar o patrimônio de afetação, observado o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 5º As quotas de construção correspondentes a acessões vinculadas a frações ideais serão pagas pelo incorporador até que a responsabilidade pela sua construção tenha sido assumida por terceiros, nos termos da parte final do § 6º do art. 35. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 6º Os recursos financeiros integrantes do patrimônio de afetação serão utilizados para pagamento ou reembolso das despesas inerentes à incorporação. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 7º O reembolso do preço de aquisição do terreno somente poderá ser feito quando da alienação das unidades autônomas, na proporção das respectivas frações ideais,

considerando-se tão-somente os valores efetivamente recebidos pela alienação. (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

§ 8º Excluem-se do patrimônio de afetação: (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

I - os recursos financeiros que excederem a importância necessária à conclusão da obra (art. 44), considerando-se os valores a receber até sua conclusão e, bem assim, os recursos necessários à quitação de financiamento para a construção, se houver; e (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

II - o valor referente ao preço de alienação da fração ideal de terreno de cada unidade vendida, no caso de incorporação em que a construção seja contratada sob o regime por empreitada (art. 55) ou por administração (art. 58). (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

Pois bem, entendeu a autoridade fiscal que tendo em vista a disposição prevista no inc. II do referido §8º. do art. 31-A, bem como por se tratar de incorporação em regime de empreitada (fato incontroverso) o terreno não poderia ser afetado e, portanto, restaria impedida a opção pelo RET.

Em outras palavras, segundo o entendimento da autoridade fiscal, nenhuma incorporação realizada por regime de empreitada ou de administração poderia estar submetida ao RET. Esse também foi o entendimento da DRJ.

Com a devida vênia, entendo que a conclusão a que chegou a autoridade fiscal e a DRJ é absolutamente equivocada e sem qualquer coerência ao conceito e objetivo almejado com o instituto do patrimônio de afetação. Ainda, mesmo com todo esforço interpretativo também não consigo chegar nem próximo da interpretação que a autoridade fiscal deu ao supracitado §8º.

Para uma melhor análise da matéria faz-se necessário explicitar, mesmo que de forma breve, o conceito de patrimônio de afetação e o contexto em que foi criado o RET.

DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO E DO RET.

Em que pese a teoria da afetação tenha surgido no século XIX com a intenção de quebrar a doutrina da unicidade patrimonial e permitir a criação de patrimônios especiais, separados do patrimônio comum para cumprir destinação específica, foi a MP 2.221/2001 introduziu no sistema jurídico o denominado regime da afetação patrimonial na incorporação imobiliária e seus fundamentos foram extraídos dos trabalhos doutrinários do autor do anteprojeto de lei, Dr. Melhim Namen Chalhub, que também teve parecer acostado pela Recorrente onde promove a análise dos fundamentos do presente lançamento.

Tal instituto foi concebido com o objetivo principal de assegurar a recomposição dos patrimônios individuais dos adquirentes de fração ideal vinculada à unidade autônoma em construção ou a ser construída, no caso de quebra do incorporador. Tratou-se de estratégia de recuperação da confiança no mercado imobiliário, principalmente após a grave crise desencadeada pela falência da ENCOL S/A.

Em outras palavras, necessário ter em mente que o patrimônio de afetação já existia antes da instituição do RET e em nada tem a ver com regime de tributação, mas sim com o objetivo de assegurar direitos aos adquirentes de unidades autônomas de edifício em construção no caso de falência ou insolvência civil do incorporador.

O patrimônio de afetação se caracteriza como universalidade de direito destinada à realização de um escopo específico. No regime da afetação o incorporador constitui patrimônio de afetação, pelo qual o terreno, as acessões e os demais bens e direitos vinculados à incorporação são apartados no seu patrimônio geral e destinados exclusivamente à construção do empreendimento. Os bens e direitos afetados respondem apenas pelas dívidas e obrigações da incorporação e não se comunicam com os demais bens, direitos e obrigações do patrimônio do incorporador.

Posteriormente a MP 2.221/01 foi revogada pela Lei 10.931/2004 que acresceu na Lei 4.591/1964 os artigos 31-A a 31-F. Além disso, o referido dispositivo legal também instituiu o chamado Regime Especial Tributário do Regime de Afetação.

DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Pois bem, entendeu a fiscalização que a Recorrente estaria supostamente impedida de optar pelo Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação ("RET"), aplicável às incorporações imobiliárias. E tal impedimento decorreria do fato de que nos empreendimentos imobiliários construídos mediante regime de empreitada, seja ela parcial ou total, seria impossível realizar a afetação do terreno, por força do disposto no inciso II, do parágrafo 89, artigo 53, da Lei n. 10.931/04 e, por consequência, submeter a incorporação imobiliária realizada pela Recorrente à sistemática de apuração tributária do RET.

Entendo que a interpretação adotada pela fiscalização é absolutamente inadequada.

Como já acima tratado, o regime de afetação tem por objetivo conferir maior segurança e confiança ao mercado imobiliário, sendo instrumento jurídico que possui como destinatário os adquirentes e sem qualquer efeito tributário.

Por sua vez, o RET é um “regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.” (Art. 1º da Lei 10.931/2004), e foi criado no mesmo contexto de estimular a indústria da construção civil e garantir segurança ao mercado.

Por outro lado, para o aproveitamento do benefício fiscal do RET, a Lei estabelece uma série de contrapartidas, obrigações ou restrições, constituindo verdadeiros ônus às incorporadoras em benefício da segurança jurídica dos adquirentes e fornecedores e da arrecadação tributária. São elas: impossibilidade de sujeitar os créditos de RET a parcelamento fiscal (Art. 6º da Lei 10.931/2004); escrituração contábil segregada para cada incorporação (Art. 7º da Lei 10.931/2004); e, talvez o mais importante, a criação de patrimônio de afetação (Art. 31-

A a 55 da Lei 10.931/2004) com todas as obrigações decorrentes disso tal como a constituição de uma Sociedade de Propósito Específico.

Veja que o art. 2º da lei 10.931/04 assim dispõe sobre a opção ao RET:

Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:

I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e

II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos [arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964](#).

Por sua vez, entendo que a Recorrente cumpriu os requisitos para opção ao RET na medida em que efetivamente constituiu seu patrimônio de afetação nos termos da interpretação que entendeu correta dos arts. 31-A a 31-E, os quais trazem regras gerais e exceções aplicáveis em casos específicos. Não havendo o que se falar em impedimento à opção pelo RET.

Veja que a redação dispõe como requisito para adesão a afetação do terreno e acessões nos termos do que dispõe os arts. 31-A a 31-E da Lei n. 4.591/1964. Conforme se depreende do art. 31-A a regra geral do regime de afetação é sempre a afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, bem como dos direitos a ela inerentes:

Art. 31-A. A critério do incorporador, a incorporação poderá ser submetida ao regime da afetação, pelo qual **o terreno e as acessões objeto de incorporação imobiliária, bem como os demais bens e direitos a ela vinculados**, manter-se-ão apartados do patrimônio do incorporador e constituirão patrimônio de afetação, destinado à consecução da incorporação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes. [\(Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004\)](#)

Necessário destacar que o caput que trata da regra geral não trata de frações ideais, mas sim do terreno.

Por sua vez, o § 8º que faz parte da regra geral insculpida pelo caput do art. 31-A traz regra excepcional, aplicável a casos específicos e não desconstituí ou impede o patrimônio de afetação, mas sim determina a exclusão de parcela do patrimônio que não seja necessária à conclusão da obra, até para evitar blindagens patrimoniais maiores do que o objetivo a que se presta o regime de afetação. Senão vejamos o que dispõe o referido parágrafo:

§ 8º Excluem-se do patrimônio de afetação: [\(Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004\)](#)

I - os recursos financeiros que excederem a importância necessária à conclusão da obra (art. 44), considerando-se os valores a receber até sua conclusão e, bem assim, os recursos necessários à quitação de financiamento para a construção, se houver; e [\(Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004\)](#)

II - o valor referente ao preço de alienação da fração ideal de terreno de cada unidade vendida, no caso de incorporação em que a construção seja contratada sob o regime por empreitada (art. 55) ou por administração (art. 58). [\(Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004\)](#)

Assim, a interpretação da legislação não pode ser feita de maneira isolada, ainda mais quando se trata de um parágrafo que excepciona parcialmente uma regra geral disposta no caput do artigo do qual faz parte.

No que se refere à redação propriamente dita, necessário chamar atenção para alguns pontos.

Primeiro, a regra excepcional do §8º não impede a constituição do patrimônio de afetação nos casos de incorporação no regime de empreitada, como entendeu equivocadamente o autuante. Se assim quisesse o legislador bastaria de forma expressa e direta excluir do regime de afetação as incorporações sob tal modalidade.

Por outro lado, o que ele fez foi, excluir do patrimônio de afetação a parcela de recursos excedentes à necessidade da incorporação.

Segundo ponto que deve ser levantado é o de que, as hipóteses previstas nos incisos do referido parágrafo não podem ser aferíveis no momento do início do empreendimento, momento em que já se pode constituir o patrimônio de afetação.

Isto porque, considera-se constituído o patrimônio de afetação a partir da averbação do termo de opção, devidamente firmado pelo incorporador e, se for o caso, pelos demais titulares de direitos reais de aquisição sobre o terreno, no ofício de Registro de Imóveis competente, a qualquer tempo, desde a data do registro do memorial da incorporação até a data de averbação da conclusão da obra.

O que quero dizer com isso é que, no momento do início da obra não há o que se falar ainda sobre recursos excedentes (até porque as vendas podem não ter iniciado), pior ainda se falar em valor de alienação da fração ideal do terreno de cada unidade vendida!

Este ponto da redação também é relevante, o inc. II fala de valor de alienação da fração do terreno de cada unidade ao adquirente, e não do valor do terreno propriamente dito, que deve estar afetado ao regime desde a sua constituição.

Ademais, também é necessário ressaltar que o valor de aquisição do terreno para fins de incorporação é absolutamente distinto do valor de alienação da fração ideal após a realização da incorporação!! Exatamente por isso que a interpretação adotada pela autoridade fiscal é absolutamente despropositada.

Diga-se ainda que, apenas é possível se falar em valor de venda de fração ideal do terreno de cada unidade do empreendimento quando o negócio jurídico se dê de forma específica, ou seja, quando se façam duas operações, uma de venda da fração do terreno e outra de venda das acessões incorporadas.

E é essa a lógica do §8º já que se o regime de afetação se presta a dar garantia ao adquirente de que aquele patrimônio (terreno e acessões) servirá de garantia para o valor que for pago, se o adquirente adquire em negócio apartado a fração ideal do terreno e em outro negócio paga pelas acessões a serem incorporadas na unidade, não há sentido em essa fração fazer parte do patrimônio de afetação já que já é de propriedade do adquirente e não precisa mais servir de garantia ao cumprimento das obrigações contratadas.

Por sua vez, o recurso pago pela fração não é necessário para a realização da incorporação, que será custeada em contrato próprio e, exatamente por isso, constitui-se em recurso excedente.

Mesmo assim, tal valor de alienação da fração ideal apenas vai ser aferível no momento da venda, e não no momento da afetação do terreno pelo incorporador.

Por sua vez, quando se faz a operação mais comum no mercado imobiliário de aquisição a “preço fechado” não há o que se falar em valor de venda da fração ideal do terreno já que o valor contratado é para o pagamento do “pacote completo”. Neste particular, o Prof. Melhim Namem Chalub em seu parecer acostado aos autos explica de forma brilhante a diferença entre as duas operações:

A modalidade empregada com mais frequência no mercado é a promessa de venda do imóvel como coisa futura, “a preço fechado.”

Nessa modalidade de negócio, o incorporador contrata a construção com uma empresa construtora, pelo regime de empreitada ou de administração, obriga-se pessoalmente pelo pagamento do preço integral da construção e contrata a venda das unidades “a preço fechado”, obrigando-se a entregar as unidades aos adquirentes “prontas e acabadas”, em prazo determinado e por preço certo, custem o que custarem, com “habite-se” averbado no Registro de Imóveis.

Nesse caso, o incorporador responde pelos prejuízos que causar aos adquirentes por retardamento na entrega das unidades, a despeito de ter contratado a venda da unidade como coisa futura, a preço e prazo certos, e não executado a construção, “cabendo-lhe ação regressiva contra o construtor, se for o caso e a este couber a culpa”, nos termos do art. 43, II.

Outra forma de comercialização das unidades é a celebração de dois contratos distintos, que são coligados para realização da função típica da incorporação, isto é, (1) contrato de promessa de venda, ou venda, das frações ideais do terreno e (2) contrato de prestação dos serviços de construção, este último celebrado com uma construtora ou com o próprio incorporador (se a isso ele estiver habilitado), podendo ser adotado o regime de administração, a preço de custo, ou o regime de empreitada, a preço fixo ou reajustável.

Nesta esteira, as operações realizadas pela Recorrente, pelo menos do que se apura dos documentos acostados, foi na modalidade de venda de unidades a “preço fechado”, razão pela qual não há como se segregar o valor de alienação da fração ideal do terreno. Outrossim, a autoridade fiscal não aprofundou sua investigação a este ponto, exatamente porque partiu da premissa (completamente equivocada) de que qualquer incorporação por empreitada estaria impedida de adesão ao RET.

Essa também foi a conclusão que chegou o Prof. Melhim Namem Chalub da análise das operações de alienação das unidades imobiliárias:

2.1. A forma de contratação adotada pela Consulente – No caso objeto da Consulta, os contratos de construção e de promessa de venda que me foram fornecidos comprovam que a Consulente realizou a incorporação pela forma praticada com mais frequência no mercado, isto é, contratou a construção com a empresa EXPAND de Investimentos Imobiliários Ltda. e vendeu as unidades “a preço fechado” (compreendendo o preço das frações ideais e da construção).

Em que pese as conclusões de pareceres contratados pelas partes não vinculem a nossa competência jurisdicional, constituem-se em importantes instrumentos de debate e análise do ponto de vista de *experts* e, no presente caso, o entendimento a que chegou o Prof. Melhim Namem Chalub coaduna com as conclusões que tenho da questão, e apenas reforçam a minha convicção.

Desta feita, diante de tudo o quanto exposto, ratifico que o lançamento em análise não possui fundamento legal e partiu de uma equivocada e despropositada interpretação da autoridade fiscal. Assim, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para julgar insubsistente o lançamento tributário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva