



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10880.009267/90-51
Recurso nº. : 129.222
Matéria: : IRPF – Exs.: 1986 e 1987
Recorrente : RAPHAEL WLADIMIR DELLAPE BAPTISTA
Recorrida : DRJ – SÃO PAULO/SP
Sessão de : 11 de julho de 2002
Acórdão nº. : 108-07.052

IRPF – PROCESSO DECORRENTE – Confirmada a equiparação da pessoa física a pessoa jurídica é cabível a exigência por via reflexa, na pessoa física, dos tributos devidos, pela estrita relação de causa e efeito entre o processo matriz referente ao IRPJ e o decorrente de IRPF; aplicável a este, no que couber e como prejudgado, a decisão de mérito dada no primeiro.

IRPF - CÉDULA F - RENDIMENTOS - LUCRO ARBITRADO - Considera-se automaticamente distribuído, no respectivo titular, o lucro arbitrado na empresa individual equiparada pela prática de operações imobiliárias, excluída a parcela correspondente ao imposto sobre a renda exigido da pessoa jurídica em face do arbitramento.

IRPF - CÉDULA C - RENDIMENTOS - REMUNERAÇÃO ESTIMADA - Não cabe a tributação de remuneração estimada, no caso de titular de empresa individual equiparada pela prática de operações imobiliárias, porque a hipótese legal trata de remuneração presumida ou que provavelmente teria sido percebida, o que, no caso concreto, manifestamente não foi auferida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RAPHAEL WLADIMIR DELLAPE BAPTISTA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a tributação na Cédula "C", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10880.009267/90-51

Acórdão nº. : 108-07.052



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

Recurso nº. : 129.222
Recorrente : RAPHAEL WLADIMIR DELLAPE BAPTISTA

RELATÓRIO

Contra RAPHAEL WLADIMIR DELLAPE BAPTISTA, foi lavrado o auto de infração de fls. 104, imposto de renda pessoa física, apurado, a partir da equiparação de ofício, realizada através do PAT 10880.009268/90-13, Recurso 129.849, Acórdão nº 108-07.041, de 10/07/2002, no valor de 44.573,48 BTNF. Enquadramento legal no artigo 20,29, inciso I e parágrafo 9º,34 inciso I, 35, 104, 403,404,676, III, do RIR/1980.

Consigna o autuante no Termo de Verificação Fiscal de fls. 88, a partir da revisão das declarações de rendimentos da pessoa física, nos exercícios de 1986 e 1987, que esta se equiparou a pessoa jurídica, por ter construído prédio com mais de duas unidades habitacionais, iniciando a alienação antes do prazo permitido para não incidência tributária (60 meses). Enquadramento legal: Artigos 96, III; 101; 116; 118; 157; 399, I; 400; 405; 516; 676, III; 678, III do RIR/1980. Portarias MF 22/1979 e 217/1983 IN 96/1980 e alterações posteriores.

Impugnação de fls. 106/109, em breve síntese, refere-se a não haver na atividade realizada, características de incorporação. Construiu com recursos próprios. As vendas foram iniciadas após concluída e averbada a obra. Fizera o registro da especificação do condomínio e não de incorporação como pretendeu o autuante.





Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

A construção seria fruto do capital e do trabalho, sendo fruto da ação humana. Transporta as razões expendidas no procedimento matriz. Refere-se à bitributação. Não caberia a tributação de remuneração estimada no arbitramento dos lucros, como decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 01-0315/83) "No arbitramento do lucro da pessoa física equiparada à jurídica pela prática de operações imobiliárias, não cabe a tributação de remuneração estimada na cédula C da declaração de rendimentos de pessoa física." Tece comentários transcrevendo legislação da IOB.

Informação fiscal de fls.127/131, mantém o mesmo entendimento exarado no processo matriz, referindo-se a irrelevância do momento da venda, quando estava configurada a incorporação nos termos dos artigos 98,III e 116 do RIR/1980. Não considerou o custo da construção por ter arbitrado o lucro. Improcederia também a tese de bitributação, pois a base de cálculo dos rendimentos das cédulas C e F, teriam critérios distintos de apuração, nos termos dos artigos 403/404 do RIR/80, aplicado por imposição dos artigos 399 I e 400 do mesmo Decreto.

Às fls. 132/133 são juntados pedido e procuração do representante legal da empresa.

Autoridade singular, às fls. 140/142, por decorrência, julga procedente o lançamento. Anexa às fls.134/139 a decisão nº 004068 de 26/11/1999 exarada para o imposto de renda pessoa jurídica, informando a subsunção das operações realizadas pela recorrente, aos comandos dos artigos 98,III e 116 do RIR/1980. Transcreve Decisões do Colegiado Administrativo que viriam confirmar o acerto no procedimento. Ac. 1ª CC 102-19.834/83, 105-1.499/85, 104-3892/83.

A determinação da base de cálculo dos rendimentos tributados na cédula C e na cédula F, possuem critérios distintos para sua apuração, diferentes das



Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052


demais hipóteses de incidência das demais alíneas dos artigos 403 e 404 do RIR/1980.

Recurso às fls. 146/157, pede conhecimento conjunto do procedimento principal e decorrente. Naquele, reclama da autoridade singular ter tomado a "nuvem por Juno". Estendera a interpretação além do comando do artigo 110 do CTN.

O instituto da incorporação, fundamenta-se em norma de direito civil, na Lei 4591 de 16/12/1994. O artigo 29 definindo incorporador e o parágrafo único definindo, para efeito dessa lei, o que se considera incorporação imobiliária. O julgador monocrático avançara nesses conceitos para dar guarida ao lançamento. Discorre sobre o aspecto doutrinário da interpretação, comentando que, para se dizer ocorrida a incorporação, seria necessário o incorporador vender frações ideais do terreno, vinculando o negócio à construção futura ou em andamento, sob regime condominial, de unidades autônomas. Portanto necessário o efetivo compromisso de vender unidades autônomas futuras, buscando recursos de terceiros para possibilitar a obra. No caso presente, a figura estaria longe desta. A recorrente construíra o prédio com recursos próprios.

Os pareceres Normativos 77/1972 e 66/1973, referindo-se a Lei 4591/64, definindo o conceito de incorporação, deixara claro, tratar-se de figura diferente dos autos. Para ocorrer a equiparação seria necessário a busca de recursos de terceiros, antes ou durante a construção, nunca depois de concluída a obra, vinculando à edificação às unidades autônomas.

Os impostos decorrentes do lucro auferido nas vendas foram tributados na pessoa física. Persistir na exigência, implicaria em bitributação. Transcreve jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e estudo do Boletim IOB que se referem aos rendimentos imputados na cédula C:



Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

Não cabimento da Tributação de remuneração estimada, no arbitramento do lucro. Foi como decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 01-0.315/83). No arbitramento do Lucro de pessoa física equiparada à jurídica pela prática de operações imobiliárias não cabe a tributação de remuneração estimada, na cédula C da Declaração de Rendimentos de Pessoa Física.

Depósito recursal às fls. 158.

É o Relatório.



Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso esta revestido dos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de lançamento para o Imposto de renda pessoa física, decorrente de arbitramento de lucros, por equiparação de pessoa física à pessoa jurídica, na atividade de construção civil.

No procedimento principal, PAT 10880.009268/90-13, Recurso 129.849, Acórdão nº 108-07.041 de 10/07/2002, é negado provimento ao recurso, estando assim ementado:

PAF - INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA - EQUIPARAÇÃO - Equipara-se a pessoa jurídica, o proprietário que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação, promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias, se iniciar a alienação dessas unidades antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio.

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO - O Contribuinte que, não mantiver escrita regular, fica sujeito ao arbitramento do lucro

Os autos decorrem desse procedimento e trazem duas matérias tributáveis na pessoa física: distribuição dos lucros arbitrados, classificáveis na cédula F, e o prolabore pertencente a cédula C, conforme o Regulamento do Imposto Sobre a Renda, RIR/1980.



Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

A matéria é conhecida deste contencioso. No julgamento de recurso interposto pela Fazenda Nacional, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, firmou convicção no sentido de que caberia a distribuição dos lucros na cédula "F". Contudo, não prosperaria o lançamento no tocante a imputação de prolabore, por representar um ficção legal, insuscetível de permanecer no ordenamento jurídico, em brilhante Voto exarado pelo Relator Amador Outerelo, na sessão de 11/04/1983, através do Acórdão CSRF/01-0.311, repetido no Acórdão CSRF/01-0315 os quais servem de paradigma até hoje.

Peço vênia para utilizar nestas razões os fundamentos do Voto exarado no Acórdão CSRF/01-0.315 de 11 de abril de 1983 do ilustre Conselheiro Relator Pedro Martins Fernandes, ao tempo em que transcreverei partes do mesmo.

O valor que deve ser considerado distribuído ao titular da empresa individual que teve seu lucro arbitrado, tem "natureza específica diversa das demais hipóteses de tributação reflexa". Não representa sanção por ato ilícito propriamente dito (a exemplo de omissão de receitas em suas diversas formas), mas é gravoso e por isto, de utilização limitada.

O arbitramento é a última medida de apuração do crédito tributário, determinado pela falta ou imprestabilidade da escrita. Não "apura" lucro, como se faz na forma de tributação real. Imputa-se, em percentual sobre uma das bases imponíveis, sem levar em conta se ocorreu efetivamente. A causa do arbitramento (imprestabilidade ou ausência da escrita) não é por si só, origem de fato gerador de tributo nas pessoas físicas, pois não há esta hipótese de incidência, por determinação legal ou presunção. Somente a partir do arbitramento é que é gerada a hipótese de incidência para os procedimentos decorrentes.

"por força de normas legais expressas e dentro da sistemática de cobrança do imposto de renda, os lucros distribuídos ou como tais considerados, sofrem dupla incidência do tributo: como ônus da pessoa jurídica que os produziu e como ônus da pessoa jurídica ou física beneficiária desses rendimentos. Nessa última condição, o



Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

contribuinte (pessoa física) na generalidade dos casos, responde pelo tributo incidente sobre o lucro presumido ou arbitrados, quando não for apurado o real (artigo 51, letra a do RIR/66; art. 34, a do RIR/75 e art. 34 I do RIR/80), como rendimento tributável na cédula F de sua declaração, e em função de suas cotas ou parcela de capital na empresa de que participa, não excluídos pois, os sócios da Sociedade Anônima detentores de ações nominativas ou ao portador, quando identificável, e que não hajam optado pelo pagamento do imposto na fonte (no caso de arbitramento, antes da vigência do Decreto-lei 1648/78; agora a incidência se dá na fonte, nosso o esclarecimento). E embora pareça, também não ficam imunes do tributo devido os rendimentos de ações ao portador, pelo fato de não se acharem os beneficiários dos rendimentos decorrentes, quando aqueles mantenham o anonimato, pois se sujeitam à incidência na fonte, fossem eles percebidos antes da vigência do Decreto-lei nº 1648/78, ou sejam percebidos agora. E isto porque a obrigação de pagamento do imposto pelo contribuinte, seja ele de fato ou de direito, se sobreleva a tudo mais, mormente em se tratando simplesmente de forma ou maneira porque deva ser recolhido. O fato não pode jamais se constituir em motivo excludente da obrigação tributária do pagamento. As exceções legais só existem quando expressamente declaradas. Não é o caso. E assim não pode prosperar nenhum processo ou entendimento interpretativo objetivando tal fim, pois não se presumem as isenções tributárias. Elas resultam sempre de preceitos expressos em lei."

A distribuição dos lucros, no caso do arbitramento, decorre de presunção legal absoluta.

Quanto a remuneração estimada atribuída ao recorrente como titular de empresa individual equiparada, foi aquela do artigo 10, parágrafo único, inciso II do DL 1648/78, matriz legal do artigo 401, parágrafo único do RIR/1980. Não conhecida o valor da remuneração do sócio, a hipótese decorre também de uma presunção legal, a partir de um fato conhecido (arbitramento) para se chegar a um desconhecido que se quer ver provado (remuneração a título de pró-labore). Aqui sobre uma mesma base impositiva se pretendeu cobrar duas vezes: (o lucro e o prolabore).

Prelecionando sobre as diferenças entre presunções legais e ficções legais assim escreve Moacir Amaral Santos (in Prova Judiciária no Civil e Comercial, Vol. V, 2ª edição, Max Limonad, 1955, pags. 379/381)

Distinção relevante, repetida pela generalidade dos escritores, está nos conteúdos diversos da ficção legal e da presunção legal. Com efeito, na ficção, a lei estabelece como verdadeira uma coisa que é manifestamente falsa, enquanto que, na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente o é.

...

Também umas das outras se distinguem quanto à sua gênese. A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção todavia, nasce de uma falsidade. A ficção, escreveu Fraga - toma por alicerce um fundamento totalmente oposto ao da presunção, isto é, naquela

Processo nº. : 10880.009267/90-51
Acórdão nº. : 108-07.052

a falsidade é o elemento inicial para a construção da ficção , nesta, a verdade de um fato é o ponto inicial para a investigação de outro desconhecido.

...

Ainda quanto à estrutura de uma e outra ressalta a distinção. Na formação da presunção há um processo lógico, um raciocínio lógico: a lei, de um fato conhecido, deduz o fato desconhecido. Inteiramente diversa a estrutura da ficção: aqui, o legislador não usa de qualquer processo lógico, mas apenas atendendo a especiais razões de conveniência pressupõe a existência de um fato que na verdade não existe, isto é, toma por verdade aquilo que realmente não o é.

...

Enquanto as presunções podem ser destruídas pela prova de um fato contrário presumido, expõe De RUGIERO, apoiado em IHERING E BEKKER - nas ficções isso não é admissível nem concebível, porquanto as ficções só tem função e finalidade porque o fato que se finge é precisamente sabido inexistente, ou seja imaginário e falso.

A partir da Lei 7713/1988 não mais se ouviu falar em rendimentos por "cédulas" (revogação do DL 1648/78). E o RIR/1994 (igualmente ao RIR/1999) trata o arbitramento do lucro com todos os seus reflexos na própria pessoa jurídica. Os lucro distribuído (efetivamente ou por presunção) são rendimento de tributação exclusiva, com responsabilidade de recolhimento da fonte de origem. Os prolabores não mais se presumem.

Isto me tranqüiliza para firmar convencimento no sentido de, seguindo o entendimento da Câmara Superior, exonerar o sujeito passivo do lançamento referente a rendimentos presumidos na cédula C, mantendo os lucros distribuídos na cédula F, em consonância com todos os princípios que regem o procedimento administrativo tributário.

Sala das Sessões – DF, 11 de julho de 2002



Ivo de Mota Pessoa Monteiro

