



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.722298/2014-61
ACÓRDÃO	1402-007.223 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CANDIDO PAULINO DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ALIENAÇÃO. DETERMINAÇÃO DE RESULTADO. OBRIGATORIEDADE. EMPRESA INDIVIDUAL IMOBILIÁRIA. Equiparada a pessoa física à pessoa jurídica, a alienação de seus ativos, inclusive por "outros contratos" em que haja a transmissão dos imóveis ou direitos sobre estes, obriga o sujeito passivo à respectiva escrituração, determinação do resultado, e cálculo e pagamento dos tributos devidos.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÕES. EMPRESAS INDIVIDUAIS IMOBILIÁRIAS. LOTEAMENTO. Empresas individuais imobiliárias não se beneficiam das isenções previstas para o ganho de capital pela alienação de bens por pessoa física, devendo seus resultados ser tributados conforme previsão dos artigos 161 e 162 c/c artigos 410 a 414 do RIR/99.

DAÇÃO EM PAGAMENTO. PREVISÃO CONTRATUAL SUBSIDIÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS. A existência de contrato de prestação de serviços cuja cláusula de pagamento preveja de forma subsidiária a transferência de bens imóveis não se configura como a transferência em si, a qual requer o devido registro do título translativo no Registro de Imóveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de pessoa física transformada em jurídica que atuou como incorporador de loteamento de imóveis sem ter a devida forma legal para fazê-lo em face de ausência de constituição de pessoa jurídica e ausência de apresentação de documentos fiscais e contábeis.

O Auto de Infração identificou omissão de receitas de empresa individual, inscrita perante o CNPJ ante intimação da autoridade fiscal no decorrer de fiscalização, no âmbito da pessoa física Cândido Paulino da Silva, CPF 004.268.731-49, em decorrência da constatação de exploração de atividade econômica de loteamento imobiliário, a qual, de acordo com a legislação tributária, exige tributação por meio de pessoa jurídica.

Por sua vez, em não apresentando a escrituração contábil e demais obrigações acessórias inerentes à atividade empresarial, tampouco documentos comprobatórios dos custos dos imóveis, procedeu a fiscalização ao arbitramento do lucro sem a dedução prevista legalmente dos custos dos imóveis. Foram consideradas como receitas omitidas as vendas dos terrenos do Loteamento Eldorado durante todo o ano calendário 2010, assim como a transferência para integralização de capital social da pessoa jurídica Eldorado Empreendimentos LTDA.

Segue abaixo parte do Termo de Verificação Fiscal:

9. Para esclarecer a aplicação da legislação tributária aos negócios jurídicos realizados, foi elaborado, com base nas informações constantes da Certidão de Inteiro Teor da matrícula do imóvel que deu origem ao loteamento, fls. 63/73, o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 001, de 05/06/2014 (ciência dada em 09/06/2014), intimando o contribuinte Cândido Paulino da Silva, CPF 004.268.731-49, a adotar as providências devidas. Reproduzimos, abaixo, o teor do referido termo, fls. 244/250:

CONSTATAÇÕES: Com base na Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1.439, apresentada pelo Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, constatamos que:

- a) No ano de 1999, o sujeito passivo acima identificado iniciou a constituição de um loteamento denominado RESIDENCIAL ELDORADO, na cidade de Alto Paraíso de Goiás/GO;*
- b) O loteamento foi aprovado, inicialmente, pelo Decreto Municipal nº 747, de 04 de outubro de 1999;*

c) Em razão da Ação Civil Pública movida pelo Ministério Público Federal (Processo nº 2005.35.00.008801-7), a matrícula nº 1.439 do loteamento Residencial Eldorado foi bloqueada e, em consequência, foram suspensas todas as atividades desenvolvidas para conclusão do loteamento, tendo sido vedadas a continuidade de quaisquer obras de construção, desmembramento, abertura de ruas, bem como a oferta, comercialização ou qualquer forma de alienação das unidades do loteamento;

d) O bloqueio/embargo imposto ao loteamento foi baixado mediante a Termo de Ajustamento de Conduta– TAC firmado com o Ministério Público Federal em 05/05/2008;

e) Para cumprir as exigências do MPF, o loteamento sofreu diversas alterações em relação à sua configuração inicial, sobretudo em relação à quantidade de QUADRAS, de Áreas Públicas Municipais (APM) e a inclusão de Áreas Verdes;

f) Após essas alterações, o Loteamento Residencial Eldorado foi instituído, finalmente, pelo Decreto Municipal nº 1.172/2010;

g) O arquivamento final da documentação de aprovação do loteamento, no Cartório de Registro de Imóveis, foi efetivado no dia 22/07/2010 (Licença de Instalação do Loteamento nº 17/2010, Autorização para Licenciamento Ambiental nº 006/2010, planta do loteamento e Memoriais Descritivos elaborados de acordo com o TAC firmado com o MPF, etc);

h) Em seguida, em 27/07/2010, o sujeito passivo fiscalizado iniciou a venda das unidades do loteamento, conforme averbações constantes da matrícula nº 1.439;

i) Em 10/12/2010, por meio da Escritura Pública de Incorporação de Bens, o sujeito passivo alienou parte dos lotes remanescentes para integralização de capital na empresa ELDORADO EMPREENDIMENTOS LTDA ME, CNPJ 12.904.054/0001-60.

(...) Diante do exposto, verifica-se que o sujeito passivo, para fins tributários, equiparou-se à pessoa jurídica, em 22/07/2010 (data do arquivamento final da documentação de aprovação do loteamento), em relação ao Loteamento Residencial Eldorado.

Desse modo, além do pagamento do imposto de renda como pessoa jurídica, o sujeito passivo sujeita-se a todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis à pessoa jurídica, sendo obrigado, inclusive, a inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como empresa individual. (...)

12. Conforme restou comprovado, o Sr. Cândido Paulino da Silva foi quem assumiu a iniciativa e a responsabilidade pela constituição do loteamento em questão. O fato de ter sido contratada outra pessoa para administrar a implantação do empreendimento e efetuar as vendas das unidades agindo como procurador, não afasta a sua equiparação como empresa individual em relação ao Loteamento Residencial Eldorado.

13. Ademais, a aludida equiparação tem tratamento específico pela legislação do imposto de renda, que regula o seu início e término, bem como a determinação e a tributação do seu resultado até a alienação de todas as unidades integrantes do empreendimento (artigos 156 a 166 do RIR/1999).

14. Dessa forma, a constituição da pessoa jurídica ELDORADO EMPREENDIMENTOS LTDA–ME, em 16/11/2010, não atende a exigência de inscrição da pessoa física, no CNPJ, como

equiparada à pessoa jurídica, inclusive, porque não foi a citada sociedade quem promoveu a constituição do loteamento.

15. *Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, fls. 263/265, o Sr. Cândido foi cientificado dessas conclusões e novamente intimado a efetuar sua inscrição, no CNPJ, como empresa individual, com data retroativa ao início da equiparação (22/07/2010), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014.*

16. *Em atendimento a essa última intimação, foi apresentado à fiscalização, no dia 17/07/2014, o comprovante de inscrição da pessoa física Cândido Paulino da Silva, no CNPJ, como empresa individual imobiliária, fls. 266/268.*

III – DA AÇÃO FISCAL NA EMPRESA INDIVIDUAL

17. *Assim, com base nas constatações apuradas no curso da ação fiscal levada a efeito na pessoa física, foi iniciada a fiscalização na empresa individual Cândido Paulino da Silva (MPF 0120200.2014.00170-5), intimando-a, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 01/09/2014, a apresentar, nos termos dos artigos 160 e 258 a 264 do RIR/1999, os seguintes elementos para fins de apuração dos tributos devidos (IRPJ e infrações reflexas:CSLL, PIS/PASEP e COFINS), fls. 269/273:*

1. *Livros Diário e Razão considerando o regime de lucro real trimestral e contendo os balanços patrimoniais e demonstração do resultado em periodicidade trimestral;*

2. *Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR em periodicidade trimestral;*

3. *Livro de Registro de Inventário e Livro para Registro Permanente de Estoque, conforme art. 260, incisos I e IV, e parágrafo 1º, do RIR/1999;*

4. *Documentos comprobatórios dos custos relativos a cada uma das unidades imobiliárias vendidas no ano-calendário de 2010;*

5. *Planilha especificando, para cada unidade imobiliária vendida no ano-calendário de 2010: a) o valor da alienação;*

b) o valor do custo específico da unidade vendida; e,

c) o resultado tributável (valor da alienação – custo comprovado).

18. *O sujeito passivo foi também cientificado, por intermédio do referido Termo de Início, de que a não apresentação dos elementos solicitados ensejaria o arbitramento do lucro com base no art. 534 do RIR/1999, tomando-se por base, para efeito de lançamento, o valor das receitas oriundas das alienações das unidades do Loteamento Residencial Eldorado.*

19. *Em resposta datada de 11/09/2014, fls. 274/276, foi apresentada apenas planilha com a relação de lotes vendidos em 2010 (num total de 29 lotes), fls. 277/278, e uma Certidão de Breve Relato, do CRI, confirmando a venda desses 29 lotes. (...)*

21. *Com relação aos livros comerciais, ao balanço patrimonial trimestral, aos livros fiscais e aos documentos comprobatórios dos custos de cada unidade imobiliária alienada, transcrevemos as justificativas apresentadas:*

1) Livros Diário e Razão - Conforme é do conhecimento do MD Auditor, a inscrição no CNPJ 20.649.064/0001-25, fora realizada em 2014, seguindo à imposição da presente ação, e que, senão (sic) fosse assim, teria sido de ofício;

2) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR em periodicidade trimestral - as vendas foram efetivadas pela Pessoa Física e o CNPJ se originou em 2014;

3) Livro de Registro de Inventário e Livro para Registro Permanente de Estoque, à época, a regularização do LOTEAMENTO ainda não havia sido finalizada e, assim, não se tinha um estoque definido, á nível de pessoa jurídica constituída;

4) Documentos comprobatórios dos custos - reporto às respostas anteriores.

22. Da mesma resposta, de 11/09/2014, constam, ainda, as seguintes afirmações do sujeito passivo, em síntese:

a) De acordo com a legislação aplicável à matéria, as considerações da fiscalização são conclusivas e estão embasadas na própria documentação anteriormente apresentada;

b) O Sr. Cândido realizara vendas, na pessoa física, sem qualquer mácula ou dolo, para saldar dívidas assumidas referentes aos custos e despesas para implantação do loteamento;

c) Os documentos relativos aos custos e despesas de implantação do loteamento foram extraviados nos últimos 15 (quinze) anos

(...) IV – DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS

29. Ante o exposto, tendo em vista que o sujeito passivo, intimado, não apresentou os livros comerciais e fiscais (Diário, Razão, Lalur, Registro de Inventário, Registro Permanente de Estoques e Custos dos Imóveis Vendidos), sob a alegação de que os documentos comprobatórios dos custos e despesas “foram extraviados nos últimos 15 (quinze) anos”, para fins de apuração dos tributos devidos, o lucro será arbitrado, com fundamento no art. 530, incisos III, c/c com o art. 534 do RIR/1999, considerando-se receitas de alienação das unidades do Loteamento Residencial Eldorado, no ano de 2010, sem dedução de custos, uma vez que estes não foram demonstrados e comprovados.

IV-a – Da Demonstração da Receita Bruta Conhecida

30. Conforme a Cláusula 2ª da Consolidação do Contrato Social, de 19/11/2010, registrada no Cartório de Pessoas Jurídicas de Alto Paraíso de Goiás/GO, o capital social da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, CNPJ 12.904.054/0001-60, no total de R\$ 4.562.000,00, foi integralizado, pelos dois sócios, mediante a conferência de bens imóveis, no valor total de R\$ 4.560.000,00, e, em moeda corrente, no total de R\$ 2.000,00, fls. 53/55.

31. O sócio Cândido Paulino da Silva, titular de 50% (cinquenta por cento) do capital social, integralizou sua participação da seguinte forma: i) R\$ 1.000,00, em moeda corrente, e ii) R\$ 2.280.000,00 pela transferência de 50% (cinquenta por cento) das unidades remanescentes do Loteamento Residencial Eldorado, bens estes registrados sob os números R-01 e R-04 da Matrícula 1.439, no Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, fls. 53/54.

32. O sócio Ariovaldo Corrêa dos Santos, titular de 50% (cinquenta por cento) do capital social, integralizou sua participação da seguinte forma: i) R\$ 1.000,00, em moeda corrente,

e ii) R\$ 2.280.000,00 pela transferência de 50% (cinquenta por cento) das unidades remanescentes do Loteamento Residencial Eldorado, bens estes registrados sob os números R-01 e R-04 da Matrícula 1.439, no Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, fl. 54.

33. Os imóveis utilizados para integralização das cotas do sócio Ariovaldo Corrêa dos Santos são procedentes do adimplemento do Contrato de Prestação de Serviços, firmado pelos dois sócios, registrado no Cartório de Títulos, Documentos e Protestos sob nº 1.278, em 28/07/2000, e aditamento desse contrato realizado em 04/04/2010, conforme consta do Contrato Social, fl. 54.

34. Pelo aludido Contrato de Prestação de Serviços e seu aditivo, fls. 254/260, o Sr. Cândido se comprometeu a pagar ao Sr. Ariovaldo, pelos serviços contratados: i) 50% (cinquenta por cento) da receita bruta oriunda das vendas dos lotes, ou ii) 50 % (cinquenta por cento) em lotes do empreendimento. De acordo com o Contrato Social, o cumprimento do Contrato de Prestação de Serviços se deu em conformidade com a segunda opção, ou seja, pela transferência, como integralização de capital em nome do sócio Ariovaldo, de 50% das unidades remanescentes do loteamento.

35. A transferência dos imóveis, para integralização do capital social, foi ratificada pela Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis, lavrada em 10/12/2010, pelo Cartório de Notas, Protestos e Registros de Contratos Marítimos de Alto Paraíso de Goiás/GO, fls. 232/233, e registrada sob o nº R41- M 1.439, no Cartório de Registro de Imóveis, fl. 71. Na escritura, foi consignado que os imóveis foram incorporados pelo valor de R\$ 4.562.000,000, fl. 233. Contudo, o valor total da incorporação, de acordo com o Contrato Social, foi de R\$ 4.560.000,00. Os R\$ 2.000,00 restantes foram integralizados em moeda corrente, fl. 54. (...)

39. Por meio da mencionada escritura, lavrada e registrada, o Sr. Cândido, para integralização de capital em seu próprio nome e em nome do Sr. Ariovaldo (para cumprimento do contrato de prestação de serviços), incorporou os bens ali relacionados ao patrimônio da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, transferindo a ela “todo o domínio, direito, ação e posse que tinha sobre os ditos imóveis”, fl. 233.

40. Transcrevemos, abaixo, o disposto no art. 154 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 sobre o conceito de aquisição e alienação de bens imóveis pelas empresas individuais imobiliárias:

(...)

41. Isso posto, demonstramos, abaixo, os valores, de alienação dos imóveis, considerados para fins de arbitramento da base de cálculo do IRPJ/CSLL, conforme constam (i) do Contrato Social da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, fls.46/57, (ii) da Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis, fls. 232/235, (iii) da Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1.439, fls. 63/73, e (iv) da Certidão de Breve Relato de fls. 74/77.

RELAÇÃO DOS LOTES ALIENADOS EM 2010		
Data	Registro/Matricula	Valor
27/07/2010	R-01, Mat. 2567	21.540,00
27/07/2010	R-01, Mat. 2568	24.190,40
27/07/2010	R-01, Mat. 2569	27.294,00
27/07/2010	R-01, Mat. 2570	20.811,00
27/07/2010	R-01, Mat. 2571	22.030,00
Subtotal Julho 2010		115.865,40
05/08/2010	R-01, Mat. 2574	26.218,00
05/08/2010	R-01, Mat. 2575	25.000,00
24/08/2010	R-01, Mat. 2582	29.000,00
28/08/2010	R-01, Mat. 2607	18.318,40
Subtotal Agosto 2010		98.536,40
21/09/2010	R-01, Mat. 2600	24.400,00
Subtotal Setembro 2010		24.400,00
04/10/2010	R-01, Mat. 2608	75.863,20
Subtotal Outubro 2010		75.863,20

05/11/2010	R-01, Mat. 2616	14.029,25
05/11/2010	R-01, Mat. 2617	14.781,25
08/11/2010	R-01, Mat. 2618	29.799,00
08/11/2010	R-01, Mat. 2619	35.564,50
08/11/2010	R-01, Mat. 2620	33.851,00
08/11/2010	R-01, Mat. 2621	26.218,00
09/11/2010	R-01, Mat. 2622	13.703,25
09/11/2010	R-01, Mat. 2623	13.200,00
09/11/2010	R-01, Mat. 2624	13.200,00
09/11/2010	R-01, Mat. 2625	13.200,00

09/11/2010	R-01, Mat. 2626	13.200,00
10/11/2010	R-01, Mat. 2627	13.468,00
10/11/2010	R-01, Mat. 2628	20.769,50
23/11/2010	R-01, Mat. 2632	15.430,25
23/11/2010	R-01, Mat. 2633	15.430,25
23/11/2010	R-01, Mat. 2634	13.318,25
Subtotal Novembro 2010		299.162,50
10/12/2010 (*)	R-41, Mat. 1439	4.560.000,00
29/12/2010	R-01, Mat. 2652	13.193,00
29/12/2010	R-01, Mat. 2653	13.193,00
Subtotal Dezembro 2010		4.586.386,00
TOTAL		5.200.213,50

(*) Data da Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis.

42. Os subtotais mensais acima, que constituem o lucro arbitrado com base na receita da alienação de imóveis, foram transportados para os respectivos Demonstrativos de Apuração dos Autos de Infração, do IRPJ/CSLL, para cálculo dos tributos devidos.

A Impugnação relatou que o imóvel foi adquirido originalmente em 1962, tendo sido a integralização do capital da empresa Eldorado feita pelas pessoas físicas, em que parte nem seria de fato de sua posse, apontando erro na identificação do sujeito passivo, em decorrência da dação em pagamento dos imóveis alegadamente no ano 2000. Defendeu, ainda, que a sociedade

foi quem de fato efetuou as vendas, sendo o registro em dezembro de 2010 mera formalidade que não altera o alienante.

A Impugnação apresentou a seguinte descrição dos fatos:

2.60 Da cronologia dos fatos concretamente acontecidos e comprovados, temos que: i) o Sócio Ariovaldo Corrêa dos Santos, figurava como legítimo proprietário de 50% (cinquenta por cento) dos imóveis que restaram conferidos à sociedade, como forma de pagamento pela integralização das quotas de capital subscritas, desde abril de 2.000;

ii) desde 1.980 que o imóvel teve parte destacada para implantação do empreendimento imobiliário;

iii) na constituição da Sociedade, ambos os sócios promoveram a transferência de todos os imóveis para formação e integralização das quotas do capital social subscrito;

iv) mesmo não tendo sido levado a registro as unidades imobiliárias objeto da "dação em pagamento", os negócios jurídicos foram realizados pela Sociedade, mediante Contrato Particular de Compra e Venda, firmados com os adquirentes, e o produto da venda restou apropriado como receita operacional;

v) o IMPUGNANTE figurava na condição de transmitente, no ato da escrituração, apenas e tão somente para cumprir uma formalidade, vez que o registro ainda permanecia em seu nome individual.

2.61 Resta evidenciado que no caso concreto temos a seguinte situação:

a) o IMPUGNANTE, ainda no ano de 2.000, transferiu para o Sr. Ariovaldo Corrêa dos Santos, a propriedade de metade das unidades imobiliárias resultantes do parcelamento da área;

b) naquela data já ocorreu, segundo a legislação de regência, e em razão do compromisso contratualmente firmado, válido, eficaz, a transmissão da posse e propriedade dos respectivos imóveis;

c) com o objetivo evidente de tentar evitar que tenha ocorrido a decadência do direito de lançar eventual tributo incidente sobre o negócio jurídico realizado, a autoridade lançadora, equivocadamente, procura transmudar a operação para o ano de 2010;

d) em 2010, ambas as pessoas físicas dos sócios, detentores que eram, cada uma, de metade dos imóveis que compunham o empreendimento imobiliário, promoveram a constituição da Sociedade e, para integralização das quotas do capital social subscritos, fazem conferência dos bens imóveis, que passam a fazer parte do seu immobilizado para, posteriormente, figurarem como estoque dos produtos a serem vendidos;

e) a partir do ano de 2010, todas as vendas efetuadas a terceiros, o foram pela e em nome da Sociedade, pessoa jurídica que deve ser a única responsável por todas as obrigações de natureza tributária, seja ela principal ou acessória;

f) as primeiras transações realizadas diretamente pelo IMPUGNANTE, quais sejam:

i) pagamento ao Sr. Ariovaldo Corrêa dos Santos, por serviços prestados (ano de 2000) com parte das unidades imobiliárias; e

ii) entrega à Sociedade da outra metade das unidades imobiliárias, para integralização das quotas de capital social subscritas, têm seu eventual resultado alcançado pela isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física, por força do disposto no artigo 18 da Lei nº 7.713, de 1988, matriz legal do artigo 139 e parágrafo 1o , do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999; g) todas as demais unidades alienadas o foram diretamente pela Sociedade. Como já explicitado, apenas para cumprir uma formalidade, em razão de o imóvel ainda ter permanecido com registro em nome do IMPUGNANTE, é que sua pessoa figurava na condição de transmitente, no ato da lavratura da escritura pública de compra e venda;

h) eventual ganho na alienação desses imóveis, pela Sociedade, repita-se, se tributado, deve ter correspondente crédito de natureza tributária formalizado em seu próprio nome. Vale dizer, a Sociedade é quem deve figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. E não o IMPUGNANTE.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação, ressaltando que o Recorrente, pessoa física equiparada à pessoa jurídica, não poderia responder por uma obrigação que é de responsabilidade de terceiro: da pessoa jurídica que recebeu os imóveis para formação de seu patrimônio e que se ocorreu faturamento em razão da alienação desses imóveis, o titular ou beneficiário dessa receita não é o Recorrente, mas sim a sociedade empresária Eldorado Empreendimentos Ltda.-ME e que a decisão recorrida também não considerou que a integralização de quotas do capital social mediante conferência de bens imóveis não traduz receitas auferidas pelo Recorrente.

Aduz a Recorrente que o valor atribuído aos bens imóveis corresponde ao custo dos serviços prestados pelo Sr. Ariovaldo, gerando neutralidade com relação aos resultados alcançados e que a transação realizada encerra, na essência, dois negócios jurídicos simultaneamente realizados: um que se traduz pelo pagamento, com entrega dos imóveis ao Sr. Ariovaldo, portanto gerando um custo correspondente ao valor que lhes foi atribuído; e outro que se realizou mediante a entrega dos referidos imóveis, pelo Sr. Ariovaldo, para integralização das quotas do Capital Social subscritas.

Afirma a Recorrente que está demonstrado e comprovado que o Ato Administrativo de Lançamento não tem como prosperar e que a legislação aplicável ao caso concreto, especialmente o artigo 18 da Lei nº 7.713/1988, matriz legal do artigo 139 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, confere isenção ao ganho de capital auferido na alienação de imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1988. No caso em tela, o imóvel objeto de parcelamento foi adquirido em 12 de dezembro de 1962, estando, portanto, abrangido pela isenção prevista na legislação vigente à época. A decisão recorrida, ao desconsiderar essa isenção, segundo a

Recorrente, violou o direito adquirido do Recorrente, configurando-se em um ato administrativo nulo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de pessoa física que atuou como incorporador de loteamento de imóveis sem a devida forma legal para fazê-lo em face de ausência de constituição de pessoa jurídica e ausência de apresentação de documentos fiscais e contábeis.

Aduz a Recorrente que o valor atribuído aos bens imóveis corresponde ao custo dos serviços prestados pelo Sr. Arioaldo, gerando neutralidade com relação aos resultados alcançados e que a transação realizada encerra, na essência, dois negócios jurídicos simultaneamente realizados: um que se traduz pelo pagamento, com entrega dos imóveis ao Sr. Arioaldo, portanto gerando um custo correspondente ao valor que lhes foi atribuído; e outro que se realizou mediante a entrega dos referidos imóveis, pelo Sr. Arioaldo, para integralização das quotas do Capital Social subscritas.

Afirma a Recorrente que está demonstrado e comprovado que o Ato Administrativo de Lançamento não tem como prosperar e que a legislação aplicável ao caso concreto, especialmente o artigo 18 da Lei nº 7.713/1988, matriz legal do artigo 139 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, confere isenção ao ganho de capital auferido na alienação de imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1988. No caso em tela, o imóvel objeto de parcelamento foi adquirido em 12 de dezembro de 1962, estando, portanto, abrangido pela isenção prevista na legislação vigente à época. A decisão recorrida, ao desconsiderar essa isenção, violou o direito adquirido do Recorrente, configurando-se em um ato administrativo nulo.

Desta maneira, a presente demanda versa sobre a base de cálculo do tributo e contribuições apurados pela Autoridade lançadora, que fundamentou o arbitramento do lucro devido à omissão de receitas da alienação de imóveis. Conforme o Relatório Fiscal, a fiscalização foi iniciada em razão da alienação de diversos imóveis no ano calendário de 2010, totalizando aproximadamente R\$ 5,2 milhões, sem a devida informação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF). A autoridade fiscal, ao relatar os fatos que teriam dado causa ao arbitramento do lucro submetido à tributação, fundamentou-se em considerações que integram o Relatório Fiscal, destacando a omissão de receitas da alienação de imóveis.

Assim, após fiscalização iniciada perante pessoa física, o Auto de Infração identificou omissão de receitas de empresa individual, inscrita perante o CNPJ ante intimação da

autoridade fiscal no decorrer de fiscalização, no âmbito da pessoa física Cândido Paulino da Silva, CPF 004.268.731-49, em decorrência da constatação de exploração de atividade econômica de loteamento imobiliário.

Nesse sentido, apontou a fiscalização que a Recorrente não apresentou a escrituração contábil e demais obrigações acessórias inerentes à atividade empresarial, tampouco documentos comprobatórios dos custos dos imóveis e, com isso, procedeu ao arbitramento do lucro sem a dedução prevista legalmente dos custos dos imóveis. Foram consideradas como receitas omitidas as vendas dos terrenos do Loteamento Eldorado durante todo o ano calendário 2010, assim como a transferência para integralização de capital social da pessoa jurídica Eldorado Empreendimentos LTDA.

Segue abaixo parte do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

*CONSTATAÇÕES: Com base na **Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1.439**, apresentada pelo Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, constatamos que:*

*a) **No ano de 1999, o sujeito passivo acima identificado iniciou a constituição de um loteamento denominado RESIDENCIAL ELDORADO, na cidade de Alto Paraíso de Goiás/GO;***

(...)

*g) **O arquivamento final da documentação de aprovação do loteamento, no Cartório de Registro de Imóveis, foi efetivado no dia 22/07/2010 (Licença de Instalação do Loteamento nº 17/2010, Autorização para Licenciamento Ambiental nº 006/2010, planta do loteamento e Memoriais Descritivos elaborados de acordo com o TAC firmado com o MPF, etc);***

*h) **Em seguida, em 27/07/2010, o sujeito passivo fiscalizado iniciou a venda das unidades do loteamento, conforme averbações constantes da matrícula nº 1.439;***

i) Em 10/12/2010, por meio da Escritura Pública de Incorporação de Bens, o sujeito passivo alienou parte dos lotes remanescentes para integralização de capital na empresa ELDORADO EMPREENDIMENTOS LTDA ME, CNPJ 12.904.054/0001-60.

*(...) **Diante do exposto, verifica-se que o sujeito passivo, para fins tributários, equiparou-se à pessoa jurídica, em 22/07/2010 (data do arquivamento final da documentação de aprovação do loteamento), em relação ao Loteamento Residencial Eldorado.***

Desse modo, além do pagamento do imposto de renda como pessoa jurídica, o sujeito passivo sujeita-se a todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis à pessoa jurídica, sendo obrigado, inclusive, a inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como empresa individual. (...)

*12. **Conforme restou comprovado, o Sr. Cândido Paulino da Silva foi quem assumiu a iniciativa e a responsabilidade pela constituição do loteamento em questão. O fato de ter sido contratada outra pessoa para administrar a implantação do empreendimento e efetuar***

as vendas das unidades agindo como procurador, não afasta a sua equiparação como empresa individual em relação ao Loteamento Residencial Eldorado.

(...0

14. Dessa forma, a constituição da pessoa jurídica ELDORADO EMPREENDIMENTOS LTDA–ME, em 16/11/2010, não atende a exigência de inscrição da pessoa física, no CNPJ, como equiparada à pessoa jurídica, inclusive, porque não foi a citada sociedade quem promoveu a constituição do loteamento.

15. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, fls. 263/265, o Sr. Cândido foi cientificado dessas conclusões e novamente intimado a efetuar sua inscrição, no CNPJ, como empresa individual, com data retroativa ao início da equiparação (22/07/2010), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014.

16. Em atendimento a essa última intimação, foi apresentado à fiscalização, no dia 17/07/2014, o comprovante de inscrição da pessoa física Cândido Paulino da Silva, no CNPJ, como empresa individual imobiliária, fls. 266/268.

III – DA AÇÃO FISCAL NA EMPRESA INDIVIDUAL

17. Assim, com base nas constatações apuradas no curso da ação fiscal levada a efeito na pessoa física, foi iniciada a fiscalização na empresa individual Cândido Paulino da Silva (MPF 0120200.2014.00170-5), intimando-a, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 01/09/2014, a apresentar, nos termos dos artigos 160 e 258 a 264 do RIR/1999, os seguintes elementos para fins de apuração dos tributos devidos (IRPJ e infrações reflexas:CSLL, PIS/PASEP e COFINS), fls. 269/273:

- 1. Livros Diário e Razão considerando o regime de lucro real trimestral e contendo os balanços patrimoniais e demonstração do resultado em periodicidade trimestral;*
- 2. Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR em periodicidade trimestral;*
- 3. Livro de Registro de Inventário e Livro para Registro Permanente de Estoque, conforme art. 260, incisos I e IV, e parágrafo 1º, do RIR/1999;*
- 4. Documentos comprobatórios dos custos relativos a cada uma das unidades imobiliárias vendidas no ano-calendário de 2010;*
- 5. Planilha especificando, para cada unidade imobiliária vendida no ano-calendário de 2010: a) o valor da alienação;*
b) o valor do custo específico da unidade vendida; e,
c) o resultado tributável (valor da alienação – custo comprovado).

18. O sujeito passivo foi também cientificado, por intermédio do referido Termo de Início, de que a não apresentação dos elementos solicitados ensejaria o arbitramento do lucro com base no art. 534 do RIR/1999, tomando-se por base, para efeito de lançamento, o valor das receitas oriundas das alienações das unidades do Loteamento Residencial Eldorado.

19. Em resposta datada de 11/09/2014, fls. 274/276, foi apresentada apenas planilha com a relação de lotes vendidos em 2010 (num total de 29 lotes), fls. 277/278, e uma Certidão de Breve Relato, do CRI, confirmando a venda desses 29 lotes. (...)

21. Com relação aos livros comerciais, ao balanço patrimonial trimestral, aos livros fiscais e aos documentos comprobatórios dos custos de cada unidade imobiliária alienada, transcrevemos as justificativas apresentadas:

1) Livros Diário e Razão - Conforme é do conhecimento do MD Auditor, a inscrição no CNPJ 20.649.064/0001-25, fora realizada em 2014, seguindo à imposição da presente ação, e que, senão (sic) fosse assim, teria sido de ofício;

2) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR em periodicidade trimestral - as vendas foram efetivadas pela Pessoa Física e o CNPJ se originou em 2014;

3) Livro de Registro de Inventário e Livro para Registro Permanente de Estoque, à época, a regularização do LOTEAMENTO ainda não havia sido finalizada e, assim, não se tinha um estoque definido, á nível de pessoa jurídica constituída;

4) Documentos comprobatórios dos custos - reporto às respostas anteriores.

22. Da mesma resposta, de 11/09/2014, constam, ainda, as seguintes afirmações do sujeito passivo, em síntese:

a) De acordo com a legislação aplicável à matéria, as considerações da fiscalização são conclusivas e estão embasadas na própria documentação anteriormente apresentada;

b) O Sr. Cândido realizara vendas, na pessoa física, sem qualquer mácula ou dolo, para saldar dívidas assumidas referentes aos custos e despesas para implantação do loteamento;

c) Os documentos relativos aos custos e despesas de implantação do loteamento foram extraviados nos últimos 15 (quinze) anos

(...) IV – DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS

29. Ante o exposto, tendo em vista que o sujeito passivo, intimado, não apresentou os livros comerciais e fiscais (Diário, Razão, Lalur, Registro de Inventário, Registro Permanente de Estoques e Custos dos Imóveis Vendidos), sob a alegação de que os documentos comprobatórios dos custos e despesas “foram extraviados nos últimos 15 (quinze) anos”, para fins de apuração dos tributos devidos, o lucro será arbitrado, com fundamento no art. 530, incisos III, c/c com o art. 534 do RIR/1999, considerando-se receitas de alienação das unidades do Loteamento Residencial Eldorado, no ano de 2010, sem dedução de custos, uma vez que estes não foram demonstrados e comprovados.

IV-a – Da Demonstração da Receita Bruta Conhecida

30. Conforme a Cláusula 2ª da Consolidação do Contrato Social, de 19/11/2010, registrada no Cartório de Pessoas Jurídicas de Alto Paraíso de Goiás/GO, o capital social da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, CNPJ 12.904.054/0001-60, no total de R\$ 4.562.000,00, foi integralizado, pelos dois sócios, mediante a conferência de bens imóveis, no valor total de R\$ 4.560.000,00, e, em moeda corrente, no total de R\$ 2.000,00, fls. 53/55.

31. O sócio Cândido Paulino da Silva, titular de 50% (cinquenta por cento) do capital social, integralizou sua participação da seguinte forma: i) R\$ 1.000,00, em moeda corrente, e ii) R\$ 2.280.000,00 pela transferência de 50% (cinquenta por cento) das unidades remanescentes do Loteamento Residencial Eldorado, bens estes registrados sob os números R-01 e R-04 da Matrícula 1.439, no Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, fls. 53/54.

32. O sócio Ariovaldo Corrêa dos Santos, titular de 50% (cinquenta por cento) do capital social, integralizou sua participação da seguinte forma: i) R\$ 1.000,00, em moeda corrente, e ii) R\$ 2.280.000,00 pela transferência de 50% (cinquenta por cento) das unidades remanescentes do Loteamento Residencial Eldorado, bens estes registrados sob os números R-01 e R-04 da Matrícula 1.439, no Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, fl. 54.

33. Os imóveis utilizados para integralização das cotas do sócio Ariovaldo Corrêa dos Santos são procedentes do adimplemento do Contrato de Prestação de Serviços, firmado pelos dois sócios, registrado no Cartório de Títulos, Documentos e Protestos sob nº 1.278, em 28/07/2000, e aditamento desse contrato realizado em 04/04/2010, conforme consta do Contrato Social, fl. 54.

34. Pelo aludido Contrato de Prestação de Serviços e seu aditivo, fls. 254/260, o Sr. Cândido se comprometeu a pagar ao Sr. Ariovaldo, pelos serviços contratados: i) 50% (cinquenta por cento) da receita bruta oriunda das vendas dos lotes, ou ii) 50% (cinquenta por cento) em lotes do empreendimento. De acordo com o Contrato Social, o cumprimento do Contrato de Prestação de Serviços se deu em conformidade com a segunda opção, ou seja, pela transferência, como integralização de capital em nome do sócio Ariovaldo, de 50% das unidades remanescentes do loteamento.

35. A transferência dos imóveis, para integralização do capital social, foi ratificada pela Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis, lavrada em 10/12/2010, pelo Cartório de Notas, Protestos e Registros de Contratos Marítimos de Alto Paraíso de Goiás/GO, fls. 232/233, e registrada sob o nº R41- M 1.439, no Cartório de Registro de Imóveis, fl. 71. Na escritura, foi consignado que os imóveis foram incorporados pelo valor de R\$ 4.562.000,000, fl. 233. Contudo, o valor total da incorporação, de acordo com o Contrato Social, foi de R\$ 4.560.000,00. Os R\$ 2.000,00 restantes foram integralizados em moeda corrente, fl. 54. (...)

39. Por meio da mencionada escritura, lavrada e registrada, o Sr. Cândido, para integralização de capital em seu próprio nome e em nome do Sr. Ariovaldo (para cumprimento do contrato de prestação de serviços), incorporou os bens ali relacionados ao patrimônio da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, transferindo a ela “todo o domínio, direito, ação e posse que tinha sobre os ditos imóveis”, fl. 233.

40. Transcrevemos, abaixo, o disposto no art. 154 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 sobre o conceito de aquisição e alienação de bens imóveis pelas empresas individuais imobiliárias:

(...)

41. Isso posto, **demonstramos, abaixo, os valores, de alienação dos imóveis, considerados para fins de arbitramento da base de cálculo do IRPJ/CSLL, conforme constam (i) do**

Contrato Social da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, fls.46/57, (ii) da Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis, fls. 232/235, (iii) da Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1.439, fls. 63/73, e (iv) da Certidão de Breve Relato de fls. 74/77.

RELAÇÃO DOS LOTES ALIENADOS EM 2010		
Data	Registro/Matrícula	Valor
27/07/2010	R-01, Mat. 2567	21.540,00
27/07/2010	R-01, Mat. 2568	24.190,40
27/07/2010	R-01, Mat. 2569	27.294,00
27/07/2010	R-01, Mat. 2570	20.811,00
27/07/2010	R-01, Mat. 2571	22.030,00
Subtotal Julho 2010		115.865,40
05/08/2010	R-01, Mat. 2574	26.218,00
05/08/2010	R-01, Mat. 2575	25.000,00
24/08/2010	R-01, Mat. 2582	29.000,00
28/08/2010	R-01, Mat. 2607	18.318,40
Subtotal Agosto 2010		98.536,40
21/09/2010	R-01, Mat. 2600	24.400,00
Subtotal Setembro 2010		24.400,00
04/10/2010	R-01, Mat. 2608	75.863,20
Subtotal Outubro 2010		75.863,20

05/11/2010	R-01, Mat. 2616	14.029,25
05/11/2010	R-01, Mat. 2617	14.781,25
08/11/2010	R-01, Mat. 2618	29.799,00
08/11/2010	R-01, Mat. 2619	35.564,50
08/11/2010	R-01, Mat. 2620	33.851,00
08/11/2010	R-01, Mat. 2621	26.218,00
09/11/2010	R-01, Mat. 2622	13.703,25
09/11/2010	R-01, Mat. 2623	13.200,00
09/11/2010	R-01, Mat. 2624	13.200,00
09/11/2010	R-01, Mat. 2625	13.200,00

09/11/2010	R-01, Mat. 2626	13.200,00
10/11/2010	R-01, Mat. 2627	13.468,00
10/11/2010	R-01, Mat. 2628	20.769,50
23/11/2010	R-01, Mat. 2632	15.430,25
23/11/2010	R-01, Mat. 2633	15.430,25
23/11/2010	R-01, Mat. 2634	13.318,25
Subtotal Novembro 2010		299.162,50
10/12/2010 (*)	R-41, Mat. 1439	4.560.000,00
29/12/2010	R-01, Mat. 2652	13.193,00
29/12/2010	R-01, Mat. 2653	13.193,00
Subtotal Dezembro 2010		4.586.386,00
TOTAL		5.200.213,50

(*) Data da Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis.

42. Os subtotais mensais acima, que constituem o lucro arbitrado com base na receita da alienação de imóveis, foram transportados para os respectivos Demonstrativos de Apuração dos Autos de Infração, do IRPJ/CSLL, para cálculo dos tributos devidos.

Portanto, a fiscalização, com base na Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1.439, apresentada pelo Cartório de Registro de Imóveis de Alto Paraíso de Goiás/GO, relatou que no ano de 1999, o Recorrente iniciou a constituição de um loteamento denominado RESIDENCIAL ELDORADO, na cidade de Alto Paraíso de Goiás/GO.

O arquivamento final da documentação de aprovação do loteamento, no Cartório de Registro de Imóveis, foi efetivado no dia 22/07/2010 (Licença de Instalação do Loteamento nº 17/2010, Autorização para Licenciamento Ambiental nº 006/2010, planta do loteamento e Memoriais Descritivos elaborados de acordo com o TAC firmado com o MPF, etc). Em seguida, em 27/07/2010, o Recorrente iniciou a venda das unidades do loteamento, conforme averbações constantes da matrícula nº 1.439. Em 10/12/2010, por meio da Escritura Pública de Incorporação de Bens, o sujeito passivo alienou parte dos lotes remanescentes para integralização de capital na empresa ELDORADO EMPREENDIMENTOS LTDA ME, CNPJ 12.904.054/0001-60.

Nesse cenário, concluiu a fiscalização que o Recorrente, para fins tributários, equiparou-se à pessoa jurídica, em 22/07/2010 (data do arquivamento final da documentação de aprovação do loteamento), em relação ao Loteamento Residencial Eldorado.

Desse modo, além do pagamento do imposto de renda como pessoa jurídica entendeu a fiscalização que o Recorrente se sujeita a todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis à pessoa jurídica, sendo obrigado, inclusive, a inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como empresa individual.

Em atendimento a uma das intimações da fiscalização o Recorrente apresentou, no dia 17/07/2014, muito tempo após o início da incorporação, o comprovante de inscrição da pessoa física Cândido Paulino da Silva, no CNPJ, como empresa individual imobiliária (fls. 266/268).

Assim, com base nas constatações apuradas no curso da ação fiscal levada a efeito na pessoa física, foi iniciada a fiscalização na empresa individual Cândido Paulino da Silva (MPF 0120200.2014.00170-5), intimando-a a apresentar, nos termos dos artigos 160 e 258 a 264 do RIR/1999, elementos para fins de apuração dos tributos devidos (IRPJ e infrações reflexas: CSLL, PIS/PASEP e COFINS fls. 269/273).

O sujeito passivo foi também cientificado de que a não apresentação dos elementos solicitados ensejaria o arbitramento do lucro com base no art. 534 do RIR/1999, tomando-se por base, para efeito de lançamento, o valor das receitas oriundas das alienações das unidades do Loteamento Residencial Eldorado.

Relatou a fiscalização que, em resposta datada de 11/09/2014, fls. 274/276, foi apresentada apenas planilha com a relação de lotes vendidos em 2010 (num total de 29 lotes), fls. 277/278, e uma Certidão de Breve Relato, do CRI, confirmando a venda desses 29 lotes. (...)

Com relação aos livros comerciais, ao balanço patrimonial trimestral, aos livros fiscais e aos documentos comprobatórios dos custos de cada unidade imobiliária alienadas foram apresentadas apenas justificativas para sua não apresentação, sendo uma das justificativas

justamente uma foi confissão no sentido de que **“o Sr. Cândido realizara vendas, na pessoa física, sem qualquer mácula ou dolo, para saldar dívidas assumidas referentes aos custos e despesas para implantação do loteamento”**

Nesse contexto, foi aplicada a sistemática do Lucro Arbitrado.

A Recorrente relatou que o imóvel foi adquirido originalmente em 1962, tendo sido a integralização do capital da empresa Eldorado feita pelas pessoas físicas, em que parte nem seria de fato de sua posse, apontando erro na identificação do sujeito passivo, em decorrência da dação em pagamento dos imóveis alegadamente no ano 2000. Defende, ainda, que a sociedade foi quem de fato efetuou as vendas, sendo o registro em dezembro de 2010 mera formalidade que não altera o alienante.

Argumentou o Recorrente que deveria ser aplicada a exclusão do campo de incidência tributária das operações de alienação dos lotes fração de sua propriedade, conforme previsão do artigo 139 do Decreto 3.000/1999, sendo que, na verdade, a isenção suscitada não seria aplicável ao presente caso porque se refere aos casos de apuração do imposto devido pela pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, em concordância com os artigos 117 a 142 do RIR/99.

Ocorre que, de fato, a atividade de loteamento possui previsão própria no tocante à sua tributação. Segue abaixo legislação bem apresentada pela DRJ:

Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979:

“Art. 2º - O parcelamento do solo urbano poderá ser feito mediante loteamento ou desmembramento, observadas as disposições desta Lei e as das legislações estaduais e municipais pertinentes.

§ 1º - Considera-se loteamento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes. (...)”.

Decreto nº 3.000, de 1999:

“Art.151. 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, de 1974, art. 6º):

l-as pessoas físicas que, nos termos dos arts. 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 nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporação ou loteamento em terrenos urbanos ou rurais;

(...)

Art.152.Equipara-se, também, à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da

aceitação das obras do loteamento (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 6º, §1º, e Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 10, inciso IV, e 16).”

O artigo 151 acima transcrito é cristalino ao mencionar que são equiparadas às pessoas jurídicas, em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário. O artigo 152 reforça essa ideia de equiparação à pessoa jurídica.

De fato, uma vez equiparada à pessoa jurídica, diante da determinação contida no art. 161 do Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época dos fatos, a pessoa física deve apurar o lucro da empresa individual ao término de cada período de apuração, conforme abaixo transcrito:

*Art. 161. **O lucro da empresa individual** de que trata esta Seção, **determinado ao término de cada período de apuração**, segundo o disposto nos [arts. 410 a 414](#), **compreenderá** ([Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, § 2º](#)):*

I - o resultado da operação que determinar a equiparação;

*II - **o resultado de incorporações ou loteamentos promovidos pelo titular da empresa individual a partir da data da equiparação, abrangendo o resultado das alienações de todas as unidades imobiliárias ou de todos os lotes de terreno integrantes do empreendimento;***

(..)

*Art. 163. **Para efeito de determinação do valor de incorporação ao patrimônio da empresa individual**, poderá ser atualizado monetariamente, até 31 de dezembro de 1995, **o custo do terreno ou das glebas de terra em que sejam promovidos loteamentos ou incorporações**, bem como das construções e benfeitorias executadas, incidindo a atualização, desde a época de cada pagamento até a data da equiparação, se ocorrida até aquela data, sobre a quantia efetivamente desembolsada pelo titular da empresa individual, observado o disposto nos [arts. 125 e 128](#) ([Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, § 5º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, arts. 17, inciso I, e 30](#)).*

Ademais, segundo o disposto nos artigos 410 a 414 do mesmo decreto, adotando, segundo o art. 163, para efeito de determinação do valor de incorporação ao patrimônio da empresa individual, o valor do custo do terreno ou das glebas de terra em que sejam promovidos os loteamentos, podendo serem atualizados até 31 de dezembro de 1995.

*Art. 410. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, **deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos** ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27](#)):*

I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:

a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e

b) os custos diretos ([art. 290](#)) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos;

II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.

Art. 411. O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27, § 1º](#)).

Venda antes do Término do Empreendimento

Art. 412. Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28](#)).

§ 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 1º](#)).

§ 2º Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período de apuração da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado, observado o disposto no art. 874, quando for o caso ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 2º](#)).

§ 3º A atualização e os juros de mora de que trata o parágrafo anterior deverão ser pagos juntamente com o imposto incidente no período de apuração em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 3º](#)).

Venda a Prazo ou em Prestações

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29](#)):

I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado ([art. 412](#)), se for o caso;

II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

III - a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;

IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no [§ 2º do art. 412](#).

§ 1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos de apuração a que competirem ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29, § 1º](#)).

§ 2º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente ([Decreto-Lei nº 2.429, de 14 de abril de 1988, art. 10](#)).

Portanto, entendo que estão corretas a fiscalização e a DRJ ao aplicarem à atividade de loteamento as regras de tributação atinentes às pessoas jurídicas. Com isso não há que se falar que as empresas individuais imobiliárias se beneficiam das isenções previstas para o ganho de capital pela alienação de bens por pessoa física. De fato, devem os seus resultados serem tributados conforme previsão dos artigos 161 e 162 combinados com os artigos 410 a 414 do RIR/99.

Nesse sentido, afasto todos os argumentos da Recorrente com relação à desrespeito ao princípio da legalidade e afasto mais ainda argumentos de aplicação de princípio de direito adquirido com relação a suposta isenção, bem como afasto os argumentos de não seguimento do artigo 142 do CTN. E mais, entendo que não há que se falar em nulidade do julgamento da DRJ.

O Recorrente alega ainda que transferiu para o Sr. Ariovaldo Corrêa dos Santos, no ano 2000, metade das unidades imobiliárias resultantes do parcelamento da área.

No entanto, referido contrato realizado no ano 2000 se trata de um contrato de prestação de serviços, no qual o Sr. Cândido Paulino da Silva se compromete a pagar 40% da receita bruta oriunda das vendas dos lotes, ou, em caso especial, 40% em lotes do empreendimento:

CLÁUSULA QUARTA – Do preço

- 4.1 Pelo pagamento dos serviços contratados e anteriormente discriminados o CONTRATANTE pagará ao CONTRATADO 40% (quarenta por cento) da receita bruta, oriundas das vendas dos lotes efetuados, ou em caso especial, pagará 40% (quarenta por cento) em lotes do empreendimento.

Ademais, ainda que houvesse a previsão clara da transferência imediata dos lotes, seja dos primeiros 40%, seja dos adicionais 10%, tem-se que, com base na legislação vigente, a transferência somente ocorre com o registro do respectivo título translativo no Registro de Imóveis, consoante artigo 1.245 da Lei 10.406/2002 (Código Civil).

Entendo que é suficiente para validar o trabalho da fiscalização e da DRJ, pois o contribuinte foi o responsável pelo loteamento, equiparou-se à pessoa jurídica e deve, portanto, seguir os ditames das normas tributárias a respeito.

Concordo com a conclusão da DRJ no sentido de que *“uma vez equiparada a pessoa física à pessoa jurídica, a alienação de seus ativos, inclusive por “outros contratos” em que haja a transmissão dos imóveis ou direitos sobre estes, obriga o sujeito passivo à respectiva escrituração, determinação do resultado, e cálculo e pagamento dos tributos devidos. Tem-se, portanto, que tanto as vendas realizadas no decorrer do ano calendário tanto a transmissão para outra pessoa física ou jurídica de seus ativos estão sujeitas à determinação do resultado, nos termos dos artigos 410 a 414 do RIR/99. No caso em tela, na omissão do contribuinte em cumprir qualquer das obrigações previstas, incorrendo-se nas hipóteses previstas pela legislação como alienação e, ainda, ao não apresentar os documentos necessários para determinação dos custos, considera-se correto o procedimento da autoridade fiscal ao lançar os valores identificados como sendo o resultado das operações”*.

Assim, tendo em vista que o sujeito passivo, intimado, não apresentou os livros comerciais e fiscais (Diário, Razão, Lalur, Registro de Inventário, Registro Permanente de Estoques e Custos dos Imóveis Vendidos), sob a alegação de que os documentos comprobatórios dos custos e despesas “foram extraviados nos últimos 15 (quinze) anos”, para fins de apuração dos tributos devidos, o lucro pode ser arbitrado, com fundamento no art. 530, incisos III, c/c com o art. 534 do RIR/1999, considerando-se receitas de alienação das unidades do Loteamento Residencial Eldorado, no ano de 2010, sem dedução de custos, uma vez que estes não foram demonstrados e comprovados.

A fiscalização demonstrou os valores, de alienação dos imóveis, considerados para fins de arbitramento da base de cálculo do IRPJ/CSLL, conforme constam (i) do Contrato Social da empresa Eldorado Empreendimentos Ltda, fls.46/57, (ii) da Escritura Pública de Incorporação de Bens Imóveis, fls. 232/235, (iii) da Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1.439, fls. 63/73, e (iv) da Certidão de Breve Relato de fls. 74/77.

Correta a fiscalização no sentido que se aplica-se a CSLL, PIS/PASEP e COFINS lançados o acima disposto.

Diante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e a ele negar provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni