



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.004723/2007-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.077 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente ALISON RONIERI SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Ainda que não alegado em sede de impugnação, é possível o enfrentamento do tema da decadência em sede de recurso voluntário, tendo em vista se tratar de matéria de ordem pública, cujo conhecimento pode acontecer até mesmo de ofício pelo julgado, de modo que não há que se falar em preclusão.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAGAMENTO PARCIAL. ARTIGO 150, 4º CTN.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento parcial antecipado, deve ser aplicado o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

ATIVIDADE DE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. PRAZO DE COMERCIALIZAÇÃO DOS IMÓVEIS. PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

É legítima a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, para fins tributários, na hipótese de a comercialização dos imóveis construídos ter ocorrido dentro do prazo de sessenta meses contados do registro da averbação da obra.

MULTA DE OFÍCIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Para que o julgador administrativo avalie a proporcionalidade e a razoabilidade de multa de ofício aplicada, haveria necessariamente que adentrar no mérito da constitucionalidade da lei que estabelece a referida sanção, o que se encontra vedado pela Súmula CARF nº 02.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

As empresas individuais equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do imposto de renda são também contribuintes da CSLL, da Contribuição para o PIS e da Cofins. Os lançamentos reflexos da CSLL, Contribuição para o PIS e

Cofins observam o mesmo procedimento adotado no auto de infração do IRPJ, devido à relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado (i) em acolher a prejudicial de decadência, (i.1) por maioria de votos, em relação ao IRPJ e à CSLL, de conformidade ao art. 150, § 4º, do CTN, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que entendia pela aplicação da regra do art. 173 do CTN, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que entendia pela aplicação do art. 150, §4º do CTN apenas para o IRPJ e, (i.2) por unanimidade de votos, em relação à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, de conformidade ao art. 173, inc. I, do CTN; e, (ii) no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, com aproveitamento de valores pagos pela pessoa física.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic e Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausentes os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite e Eduardo Monteiro Cardoso.

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”), o qual será complementado ao final (fls. 822/824 do *e-processo*):

2 - Termo de Verificação Fiscal - fls. 41/49

De acordo com o termo em epígrafe, a fiscalização constatou, através de documentos de Cartórios da cidade de Betim - MG, que o contribuinte Alison Ronieri Santos efetuou as seguintes nos anos de 2001 e 2002:

- a construção do imóvel multifamiliar no lote 07, quadra 45 do Bairro do Angola, com 5 pavimentos e 12 apartamentos, fls. 92 e 92-v, dos quais 11 foram vendidos a pessoas físicas, fls. 93 e 93-v, 99 a 115, com recolhimento de imposto sobre ganho de capital sobre as alienações;

- efetuou a construção de imóvel multifamiliar no lote 27, quadra 09 do Bairro Jardim da Cidade, com 5 pavimentos e 6 apartamentos, fls. 116-v, dos quais todos foram vendidos a pessoas físicas, fls. 117 a 133-v, com recolhimento de imposto sobre ganho de capital sobre as alienações;

Diante disso, a fiscalização verificou, na espécie, a existência de uma empresa individual, nos termos definidos no artigo 150, § 1º, "c", do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99.

Assim ficou a pessoa física equiparada à pessoa jurídica e estava sujeita à tributação do imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, bem como das contribuições incidentes, em todo o período.

Como consequência, estava sujeita a todas as obrigações acessórias, como inscrever no CNPJ, manter escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais, manter os documentos das operações, apresentar declaração e efetuar as retenções do imposto de renda na fonte.

Intimado a adotar todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis às pessoas jurídicas pertinentes, o contribuinte não os adotou, alegando que sua atividade não se caracteriza como a de incorporação e, portanto, não poderia ser equiparado à pessoa jurídica, tendo como base o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.381/74.

Porém, a fiscalização não acatou seus argumentos, destacando que a equiparação é verificada no artigo 152 do RIR/99, que é baseado no § 1º do mesmo artigo citado pelo contribuinte, alterado pelo artigo 10, inciso IV, do Decreto-lei nº 1.510/76.

Com isto, foi feita a inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas— CNPJ de ofício sob o nº08.786.812/0001-16, pelo Delegado da Receita Federal do Brasil de Contagem — MG, através do processo administrativo nº 13603.00086172007-25, fls. 3511353.

Contra tal ato, o contribuinte manifestou-se contrário no documento de fls. 354/361.

Intimado pelo Termo de fls. 362/363 a apresentar documentos que comprovassem o custo de aquisição dos lotes e o custo de construção dos dois imóveis, apresentou os documentos de fls. 365/722.

Outra vez intimado a apresentar documentos e livros contábeis e fiscais, o contribuinte declarou que não os possuía.

Os adquirentes dos imóveis foram intimados para prestar informações e documentação acerca dos mesmos, e suas respostas e documentos apresentados foram anexados às fls. 145/350.

Por estas razões, a fiscalização efetuou o lançamento do IRPJ e da CSLL calculado sobre o lucro arbitrado, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo dos imóveis devidamente comprovados, conforme demonstrativo de fls. 50/51 e 'Demonstrativo de

Apuração do Lucro de fls. 52/54, e o PIS e a COFINS foram lançados como reflexos da infração apontada.

3 - Impugnação

Irresignada o autuado apresentou impugnação de fls. 730/737, acompanhada dos documentos de fls. 738/739, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

3.1 — Erros do Auto de Infração

Sustenta que os Autos de infração não podem prevalecer, pois trazem erros que comprometem a análise fundamental dos fatos.

3.2 — Mérito

No mérito a impugnante discorda da fiscalização, que se apóia no artigo 152 do RIR/99, que seria baseado no § 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.381/74, já que, de acordo com ele, haveria a equiparação à pessoa jurídica. E argumenta:

Uma simples leitura do citado artigo 152 demonstra que a diferença dele para o artigo 151 é em relação à ausência do registro no cartório de imóveis da incorporação. Diz o subtítulo: "Incorporação ou Loteamento sem Registro". O artigo 152 regulamenta a equiparação de pessoa física à jurídica naquelas incorporações onde não houve o efetivo registro no cartório de imóveis.

(..)

Este artigo regulamenta que as incorporações imobiliárias, ainda que não efetuem o registro em cartório, serão equiparadas às pessoas jurídicas se iniciarem as alienações das unidades antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação.

De acordo com a Lei nº4591 de 16/12/1974, somente ficará obrigado ao registro imobiliário as construções de incorporações. Ou seja, construções de unidades imobiliárias urjas alienações já forem realizadas antes da conclusão das obras.

Esta lei tem o objetivo de proteger os compradores de imóveis na planta ou em construção.

Não existe nenhuma legislação que determine o registro imobiliário da obra quando ela é realizada com recursos próprios e não há alienação antes da conclusão total. Somente após a conclusão e regularização da CND (INSS) e Certidão de Habite-se (prefeitura), é realizada a averbação das unidades imobiliárias-em-cartório. Vê-se, portanto, que este artigo vem equiparar a pessoa física à jurídica nos casos em que há a incorporação imobiliária de fato, mas não há o registro em cartório, conforme a lei 4591 já citada.

Conforme já provado e aceito pela RFB o contribuinte realizou as alienações somente após a conclusão total das obras, com a consequente averbação das unidades imobiliárias no cartório de registro de imóveis.

Concluindo, de acordo com a legislação que regulamenta a matéria, o contribuinte não promoveu a incorporação de prédios em condomínio, e portanto, não se equipara à pessoa jurídica. Consequentemente não adotou os procedimentos fiscais e contábeis em relação à pessoa jurídica.

3.3 — Apuração dos Impostos

O contribuinte também impugna a apuração dos impostos, pois entende terem sido calculados com base num lucro exorbitante.

Questiona o fato da fiscalização ter considerado apenas os documentos apresentados, como folha de pagamento, guias de FGTS e INSS e rescisões contratuais, não havendo nenhuma despesa computada com tijolos, cimento, ferragens, cerâmicas, janelas, vidros, etc, e defende que a apuração dos custos deveria ser baseada em critérios técnicos existentes tais como o CUB (Custo Unitário Básico), apurados e divulgados pelos conselhos de engenharia de todo o Brasil.

[grifos constam do original]

Em sessão de 24/09/2009, a DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

PRELIMINAR DE NULIDADE Há de se rejeitar as preliminares de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, e o autuado, devidamente cientificado, manifestou contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com o rito do processo administrativo fiscal.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA - INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA As pessoas físicas serão equiparadas às pessoas jurídicas por incorporação imobiliária, e terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo dos imóveis vendidos devidamente comprovados.

CONTRIBUINTES E TRIBUTAÇÃO REFLEXA As empresas individuais equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do imposto de renda são também contribuintes da CSLL, da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Os lançamentos reflexos da CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins observam o mesmo procedimento adotado no auto de infração do IRPJ, devido à relação de causa e efeito que os vincula.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 825/ do *e-processo*):

Preliminares

Inicialmente a impugnante propugna que os Autos de infração não podem prevalecer, pois trazem erros que comprometem a análise fundamental dos fatos.

O primeiro erro destacado refere-se ao segundo parágrafo da folha cinco do TVF, que informa que a alienação do apartamento 101 do imóvel construído no lote 27 da quadra 09 do bairro Jardim da Cidade ocorreu em 27/06/2001, enquanto que na verdade ocorreu em 09/07/2002. Entretanto, tal erro pode ser corrigido nesta instância, à vista do disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto n° 70.235/72 [...]

[...]

Verifica-se, portanto, ser perfeitamente possível sanar erros ocorridos no processo administrativo fiscal, dentro das condições estabelecidas na legislação transcrita.

O segundo erro levantado na impugnação diz respeito ao quinto parágrafo da folha seis do TVF, que descreve que o contribuinte foi intimado a apresentar documentos que comprovassem o custo de aquisição dos terrenos do lote 18 da quadra 138 (Rua Ganges,

1040) e lote 39 da quadra 144 (Rua Rio Airuoca), ambos do bairro Riacho das Pedras, que jamais pertenceram ao contribuinte.

Este também não justifica a nulidade da autuação.

Apesar de realmente ter havido o equívoco apontado, este não prejudicou a descrição dos fatos nem a apresentação da defesa. O contribuinte sabia perfeitamente de quais imóveis se tratava, pois fora intimado pelos Termos de fl. 134/137 e 362/363 para prestar informações sobre o lote 07 da quadra 45 do Bairro Angola e lote 27 da quadra 09 do Bairro Jardim da Cidade. Estes realmente eram os lotes objetos da fiscalização e o contribuinte tinha e tem pleno conhecimento disso. Tanto é que apresentou os documentos de fls. 365/722, relativos a gastos nas obras naqueles lotes.

Portanto, nenhum dos erros suscitado enseja a nulidade dos autos, tendo em vista que são sanáveis e não prejudicaram a defesa, não caracterizando o seu cerceamento.

Mérito

Reproduzido nos regulamentos do imposto de renda,- o tratamento tributário aplicável à pessoa física equiparada à pessoa jurídica em decorrência de operações com imóveis está previsto no Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, combinado com o disposto no Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, que determinam:

Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974

[...]

§1º Equipara-se, também, a pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terras 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 60 (sessenta) meses contado da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento.

O contribuinte tanto durante o período em que esteve sob fiscalização quanto na impugnação contesta a equiparação por entender que não se enquadra nas hipóteses do artigo 151 do RIR/99, cuja base legal é o artigo 6º, incisos I e II, do Decreto-lei nº 1.381/74.

Entretanto, conforme bem salientado pela fiscalização no TVF, a equiparação se deu conforme o artigo 152 do RIR/99, cuja base legal é o § 1º do próprio artigo 6º acima transcrito e grifado.

Contra este enquadramento argumenta que o artigo 152 vem equiparar a pessoa física à jurídica nos casos em que há a incorporação imobiliária de fato, mas não há o registro em cartório e que de acordo com a legislação que regulamente a matéria, o contribuinte não promoveu a incorporação de prédios em condomínio, e portanto, não se equipara à pessoa jurídica.

Em síntese, defende que, por ter construído os imóveis em seu terreno e vendido as unidades após o seu término, não haveria incorporação e, dessa forma, não se equipararia a pessoa jurídica.

Não procede tal argumento. O artigo 31 da lei nº 4.591/64 estabelece sem o grifo no original:

Art. 31. A iniciativa e a responsabilidade das incorporações imobiliárias caberão ao incorporador, que somente poderá ser:

a) o proprietário do terreno, o promitente comprador, o cessionário deste ou promitente cessionário com título que satisfaça os requisitos da alínea a do art. 32;

Ora, de acordo com as legislações citadas e transcritas, está perfeitamente caracterizada a situação que levou a fiscalização à equiparação com a pessoa jurídica e consequentemente à autuação. A pessoa física do Sr. Alison Ronieri Santos exerceu a atividade de incorporação imobiliária e deve ser submetido às regras tributárias inerente às pessoas jurídicas, nos termos do artigo 152 do RIR/99.

Intimada conforme TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL (fls. 134/137), o interessado não adotou os procedimentos legais prescritos, deixando transcorrer o prazo concedido pela fiscalização, sem tomar as providências necessárias, manifestando-se contrário às exigências, conforme documento de fls. 141/144.

A equiparação da pessoa física à pessoa jurídica formalizada nos autos observa os comandos legais e sua configuração prescinde da iniciativa do interessado quanto à regularização dos elementos formais. Embora a conteste, os fatos apurados são suficientes para - determinar a equiparação prevista na legislação reproduzida.

Complementares, o Demonstrativo do Custo dos Imóveis (fls. 50/51) e o Demonstrativo de Apuração do Lucro (fls.52/54) juntam-se aos demonstrativos integrantes dos autos de infração na caracterização dos elementos essenciais do lançamento.

Apuração da Base de Cálculo

Conforme visto, o contribuinte deveria ser submetido às regras tributárias inerentes às pessoas jurídicas. Apesar de intimado a apresentar sua escrituração contábil e fiscal, não cumpriu a requisição da autoridade fiscal, enquadrando-se na hipótese de arbitramento de seu lucro, nos termos do art. 530, incisos I e III, do RIR/1999.

Em face do citado artigo 530 e considerando que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, depreende-se que, na situação em apreço, outra não poderia ser a modalidade de determinação da base de cálculo, senão mediante o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, que no caso concreto, tratando-se de atividade imobiliária, submete-se a um tratamento diferenciado, pois diferentemente das outras atividades nas quais a legislação prevê um coeficiente a ser aplicado sobre a base de cálculo, desconsiderando os custos, no presente caso (venda de imóveis), o legislador permite a dedutibilidade do custo do imóvel, **desde que devidamente comprovado**, nos termos do art. 534 do RIR/1999 [...]

[...]

Pelo exposto, na apuração do lucro arbitrado de empresa imobiliária, _ poderá ser deduzida da receita bruta trimestral o custo do imóvel, desde que devidamente comprovado, situação observada pela fiscalização, que deduziu das receitas somente aqueles custos comprovados.

Por sua vez, também na impugnação, em momento algum o contribuinte procura demonstrar os seus custos além daqueles considerados pela fiscalização, limitando-se a requerer, na sua defesa, que seja utilizado o custo unitário básico da construção civil (CUB) emitido pelo SINDUSCON, para que seja encontrado o alegado custo não comprovado.

Venda do Apto. 101 do Ed. Monte Cano

Neste aspecto tem razão o contribuinte.

Conforme documento de fls. 308, a compradora do imóvel em epígrafe declara que o adquiriu em 09 de julho de 2002. No documento de fls. 309, do Registro de Imóveis de Betim, o registro também é de 09 de julho de 2002.

Além disso, pelo Demonstrativo de Apuração do Lucro, fls. 52/54, todos os apartamentos do Edifício Monte Cano foram negociados em 2002.

Assim, deve ser excluído o valor de R\$ 70.000,00 da receita de junho de 2001, o qual não será transferido para a receita de julho de 2002, porque incabível tal providência nesta instância julgadora.

[...]

[grifos constam do original]

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual argumento de maneira inovadora que o lançamento se encontraria maculado por decadência. Confira-se as suas palavras (fls. 839/845 do *e-processo*):

2. DAS RAZÕES DA REFORMA**DA DECADÊNCIA**

Conforme se verifica através de uma simples análise do Auto de Infração, pretende a União Federal receber crédito tributário referente ao IRPJ incidente sobre o pretense resultado da "atividade imobiliária" do Recorrente, resultado esse decorrente da venda dos seguintes imóveis, por ele construídos:

- ✓ Imóvel multifamiliar no lote 07, quadra 45 do Bairro Angola, Betim/MG, com 5 pavimentos e 12 apartamentos, dos quais 11 foram vendidos a pessoas físicas, com recolhimento de imposto sobre ganho de capital sobre as alienações;
- ✓ Imóvel multifamiliar no lote 27, quadra 09 do Bairro Jardim da Cidade, Betim/MG, com 5 pavimentos e 6 apartamentos, dos quais todos foram vendidos a pessoas físicas, com recolhimento do imposto sobre ganho de capital sobre as alienações.

Passa-se a indicar nos trimestres das competências de 2001 e 2002 as exatas datas em que o Recorrente teve acréscimo em seu patrimônio. Para tanto, importante reportar-se ao *Demonstrativo de Apuração do Lucro*, constante do próprio Auto de Infração:

| DATA | DESCRIÇÃO/RECEBIMENTO-VENDA APARTAMENTO |
|------------|---|
| 13/03/2001 | 202 - Ed. Residencial Loyola Santos |
| 24/04/2001 | 203 - Ed. Residencial Loyola Santos |
| 26/04/2001 | 104 - Ed. Residencial Loyola Santos |
| 04/06/2001 | 204 - Ed. Residencial Loyola Santos |
| 27/06/2001 | 101 - Ed. Monte Carlos |
| 04/07/2001 | 201 - Ed. Residencial Loyola Santos |
| 01/08/2001 | 103 - Ed. Residencial Loyola Santos - 1ª Parcela |
| 03/08/2001 | 301 - Ed. Residencial Loyola Santos |
| 06/08/2001 | 103 - Ed. Residencial Loyola Santos - 2ª Parcela |
| 10/08/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 1ª Parcela |
| 15/08/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 2ª Parcela |
| 05/09/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 1ª Parcela/22 |
| 05/10/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 2ª Parcela/22 |
| 24/10/2001 | 303 - Ed. Residencial Loyola Santos - 1ª Parcela |
| 05/11/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 3ª Parcela/22 |
| 30/11/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 3ª Parcela |
| 04/12/2001 | 303 - Ed. Residencial Loyola Santos - 2ª Parcela |
| 05/12/2001 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 4ª Parcela/22 |
| 20/12/2001 | 303 - Ed. Residencial Loyola Santos - 3ª Parcela |
| 05/01/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 5ª Parcela/22 |
| 20/01/2002 | 303 - Ed. Residencial Loyola Santos - 4ª Parcela |
| 05/02/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 6ª Parcela/22 |
| 01/03/2002 | 302 - Ed. Monte Carlos - 1ª Parcela |
| 05/03/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 7ª Parcela/22 |
| 15/03/2002 | 304 - Ed. Residencial Loyola Santos - 1ª Parcela |
| 19/03/2002 | 304 - Ed. Residencial Loyola Santos - 2ª Parcela |
| 05/04/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 8ª Parcela/22 |
| 16/04/2002 | 302 - Ed. Monte Carlos - 1ª Parcela/10 |
| 05/05/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos - 9ª Parcela/22 |
| 16/05/2002 | 302 - Ed. Monte Carlos - 2ª Parcela/10 |
| 07/06/2002 | 301 - Ed. Monte Carlos - 1ª Parcela |

| | |
|------------|--|
| 16/06/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 3ª Parcela/10 |
| 26/06/2002 | 301 – Ed. Monte Carlos – 2ª Parcela |
| 05/07/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos – 11ª Parcela/22 |
| 16/07/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 4ª Parcela/10 |
| 02/08/2002 | 102 – Ed. Monte Carlos – 1ª Parcela |
| 05/08/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos – 12ª Parcela/22 |
| 05/08/2002 | 102 – Ed. Monte Carlos – 1ª Parcela/18 |
| 14/08/2002 | 101 - Ed. Residencial Loyola Santos – 1ª Parcela |
| 16/08/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 5ª Parcela/10 |
| 21/08/2002 | 101 - Ed. Residencial Loyola Santos – 2ª Parcela |
| 05/09/2002 | 302 - Ed. Residencial Loyola Santos – 13ª Parcela/22 |
| 05/09/2002 | 102 – Ed. Monte Carlos – 2ª Parcela/18 |
| 09/09/2002 | 201 – Ed. Monte Carlos – 1ª Parcela |
| 16/09/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 6ª Parcela/10 |
| 05/10/2002 | 102 – Ed. Monte Carlos – 3ª Parcela/18 |
| 07/10/2002 | 201 – Ed. Monte Carlos – 1ª Parcela/9 |
| 16/10/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 7ª Parcela/10 |
| 18/10/2002 | 202 – Ed. Monte Carlos |
| 05/11/2002 | 102 – Ed. Monte Carlos – 4ª Parcela/18 |
| 07/11/2002 | 201 – Ed. Monte Carlos – 2ª Parcela/9 |
| 16/11/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 8ª Parcela/10 |
| 05/12/2002 | 102 – Ed. Monte Carlos – 5ª Parcela/18 |
| 07/12/2002 | 201 – Ed. Monte Carlos – 3ª Parcela/9 |
| 16/12/2002 | 302 – Ed. Monte Carlos – 9ª Parcela/10 |

Cumpra observar que, após o advento do Decreto-lei n.º 1.967/82, desvinculou-se o prazo de pagamento do imposto de renda à entrega da declaração dos rendimentos, não havendo mais o prévio exame do lançamento pela autoridade administrativa. O recolhimento do imposto passou a independe de qualquer manifestação da autoridade administrativa. Assim, desde então, não remanesce mais dúvidas sobre a natureza jurídica do lançamento relativo ao imposto de renda, ou seja, trata-se de **lançamento por homologação**.

[...]

conhecimento basilar que o prazo para homologação do lançamento relacionado ao Imposto de Renda é de 05 anos contados da ocorrência do "fato gerador", conforme preconiza o § 4º, do art. 150, do CTN [...]

Importantíssimo ressaltar que o prazo decadencial tem seu início a partir do lançamento, e não a partir da data em que é realizada a declaração de ajuste anual, posto que o lançamento do imposto de renda não é feito por declaração, e sim por homologação.

[...]

Posto que o fato gerador do IRPF ali presente ocorreu no final dos trimestres das competências de 2001 e 2002, o direito da Fazenda de efetuar o lançamento tributário extinguiu -se nos correlatos trimestres de 2006 e 2007. Note-se que, segundo o entendimento consolidado desse i. Conselho de Contribuintes, "O fato gerador do IRPJ consoma-se no final do período-base" (Ac. 107-2449, de 17.10.1995).

Não obstante, a constituição do pretense crédito tributário somente teve início no dia 07/12/2007, data da notificação pessoal do sujeito passivo, com a lavratura do auto de infração para a cobrança do tributo. Disso RESULTA QUE A QUASE TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORA CONSTITUÍDA APÓS O QUINQUÍDIO DECADENCIAL PREVISTO NO §4º DO ART. 150 DO CTN, RESTANDO, POIS, PLENAMENTE CONFIGURADA A DECADÊNCIA DO DIREITO DA UNIÃO FEDERAL.

É importante salientar que na hipótese **houve pagamento antecipado do imposto por parte do Recorrente**, conforme reconhece o próprio Fisco no Auto de Infração, eis que com as alienações dos imóveis foram recolhidos o IRPJ sobre o ganho de capital.

CONCLUSIVAMENTE, reportando-se à tabela coligida à presente, tem-se que do **primeiro trimestre de 2001 até o terceiro de 2002** encontra-se decaído o direito de a União Federal lançar qualquer exação sobre os eventuais acréscimos patrimoniais do Recorrente, base impositiva da exação, eis que da ocorrência do fato gerador da pretensa exação, restou ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos para a lavratura do Auto de Infração.

Nessa linha de pensamento, importante demonstrar que mesmo se prevalecer o entendimento que na hipótese aplica-se a regra de decadência ditada no art. 173, I do CTN, outrossim caso é de se reconhecer a ocorrência da decadência.

Isto porque, mesmo tendo a contagem decadencial se iniciado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado, na hipótese dos autos, a decadência também teria se verificado para a competência de 2001, vale dizer, para os quatro trimestres de 2001, senão veja-se: (i) os fatos geradores das exações da competência de 2001 são 31/03/2001, 31/06/2001, 31/09/2001 e 31/12/2001, logo, o lançamento poderia ter sido efetuado nos correlatos meses; (ii) o primeiro dia do exercício subsequente é o dia 1º de janeiro de 2002; (iii) desta forma, o quinquídio legal teria fim no dia 1º de janeiro de 2007; (iv) como a notificação do contribuinte para a constituição do crédito tributário somente se deu com a notificação pessoal do Recorrente do auto -de infração lavrado em seu desfavor, no dia 07 de dezembro de 2007, plenamente configurada a decadência do direito.

[grifos constam do original]

Com relação ao mérito, o contribuinte basicamente reitera os seus argumentos no sentido de que não poderia ser equiparado à pessoa jurídica diante da inocorrência de atividade de incorporação imobiliária. Em suas palavras (fls. 847/851 do *e-processo*):

Com efeito, o Recorrente não refuta o conceito de Incorporação Imobiliária conferido pelo Fisco. Todavia, elemento deveras crucial fora olvidado, que se encontra no art. 29 da Lei nº 4.591/64, referente ao **momento da construção das edificações** para que seja caracterizada a atividade de incorporador por uma pessoa física ou jurídica, comerciante ou não.

A rigor, o compromisso ou a efetiva venda das frações ideais do terreno (das unidades autônomas), que conduz à atividade de incorporador, deve se dar em "EDIFICAÇÕES A SEREM CONSTRUÍDAS OU EM CONSTRUÇÃO SOB REGIME CONDOMINIAL".

Esse aspecto é elementar para a conceituação de Incorporação Imobiliária. Não basta o intuito de promover e realizar construção, para alienação total ou parcial de edificações. **Esse "intuito", nos termos do art. 29 da Lei em referência, deve ser materializado no compromisso ou efetiva venda de frações ideais (unidades autônomas), em EDIFICAÇÕES A SEREM CONSTRUÍDAS OU EM CONSTRUÇÃO SOB REGIME CONDOMINIAL.**

[...]

Vê-se, destarte, que **a própria RFB entende ser indispensável à existência da incorporação imobiliária A PRÉVIA OU SIMULTÂNEA VENDA DE SUAS UNIDADES PELO INCORPORADOR.**

[...]

Por todos os ângulos em que se analisa a questão posta — seja pela legislação ou doutrina aplicáveis — uma única conclusão pode ser extraída: **O RECORRENTE NÃO PODE SER CARACTERIZADO COMO INCORPORADOR. E MAIS: OS DOIS IMÓVEIS POR ELE CONSTRUÍDOS NÃO PODEM SER DEFINIDOS COMO INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA.**

110 Não se infere do substrato fático comprovado no processo administrativo qualquer prévia ou concomitante venda ou compromisso de venda das unidades dos dois edifícios construídos pelo Recorrente, pessoa física.

Inexiste qualquer ajuste preliminar à venda das unidades das edificações. Qualquer contrato — verbal ou tácito — fora produzido entre quaisquer partes.

Nenhuma venda prévia foi realizada pelo Recorrente. Nenhum recurso por ele foi recebido para custear a obra, que foi realizada com recursos próprios, pré-existentes ao início das obras.

Prova-se todo o alegado pelas próprias diligências feitas pela autoridade fiscal, em busca dos contratos de compra e venda das unidades dos dois imóveis, bem como por sua escritura.

Pelas diligências retro, CONCLUI-SE:

| |
|--|
| <p>EM RELAÇÃO AO LOTE 07 DA QUADRA 45 DO BAIRRO ANGOLA: <u>Certidão de Habite-se e Baixa de Construção:</u> 24 de janeiro de 2001 (fl. 91 v). <u>Alienação do primeiro apartamento:</u> 13 de março de 2001 (fl. 105, apartamento 202)</p> <p>EM RELAÇÃO AO LOTE 27 DA QUADRA 09 DO BAIRRO JARDIM DA CIDADE: <u>Certidão de Habite-se e Baixa de Construção:</u> 15 de fevereiro de 2002 (fl. 116 v). <u>Alienação do primeiro apartamento:</u> 09 de julho de 2002 (documento anexo à impugnação)</p> |
|--|

Portanto, não se está diante de incorporação imobiliária, na medida em que os fatos não se subsumem à sua caracterização.

Não basta a construção de prédios para se ter a promoção de incorporação de prédios em condomínio — expressão que o RIR se reporta. O conceito de incorporação imobiliária deve ser buscado no ordenamento jurídico, como de fato foi trazido à baila na presente defesa.

Quanto ao cálculo do imposto, também reitera a afirmação de que a fiscalização não teria considerado todos os custos com o imóvel. Alega que toda a autuação fiscal foi baseada em mera presunção e que o lucro apurado teria sido muito maior do que o efetivamente auferido. Segundo alega (fls. 859 do *e-processo*), *para a apuração do lucro considerou-se apenas os seguintes documentos: folhas de pagamento de funcionários, guias de FGTS, INSS e rescisão contratuais. Não existe nenhum custo reconhecido pela Recorrida referente a tijolos, areia, cimento, ferragens, cerâmicas, janelas, vidros, engenheiro, arquiteto, enfim, nenhuma despesa — mesmo que direta — fora considerada para o arbitramento do imposto.*

Por fim, exsurge-se contra a multa lançada, a qual, na sua visão, seria exorbitante e feriria os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco e moralidade.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 20/10/2009 (fls. 835 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 18/11/2009 (fls. 836 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Decadência

O contribuinte inicia sua defesa alegando que o lançamento teria sido atingido pela decadência, com base no artigo 150, §4º do CTN. É importante destacar que muito embora o contribuinte não tenha constatado esse ponto em sua impugnação, por se tratar de matéria de ordem pública, passível, portanto, de ser conhecida até mesmo de ofício, não há que se falar de preclusão, razão pela qual passamos a sua análise.

Como visto pelo breve relato do caso, o contribuinte foi autuado em razão de uma suposta omissão de receitas da atividade imobiliária pela venda de imóveis. Tendo em vista ainda que o contribuinte desenvolvia as suas atividades na própria física, dada a caracterização da atividade de incorporação imobiliária, foi equiparado à pessoa jurídica. Por tal razão, foi intimado a preparar e entregar toda a sua contabilidade e como não o fez, teve o seu lucro arbitrado.

Vejamos então mais uma vez o que consta do próprio auto de infração (fls. 8/9 do *e-processo*):

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2001 06/2001 09/2001 12/2001 03/2002
06/2002 09/2002 12/2002

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato este, por ele declarado conforme declaração do contribuinte em 15 de outubro de 2007, fl. .

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso I, do RIR/99.

001 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - VENDA DE IMÓVEIS)
OMISSÃO DE RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS

Omissão de receitas da venda de imóveis apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexado a este.

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto | Multa(%) |
|--------------|------------------------------|----------|
| 31/03/2001 | R\$ 28.667,05 | 75,00 |
| 30/06/2001 | R\$ 82.378,62 | 75,00 |
| 30/06/2001 | R\$ 107.782,96 | 75,00 |

| | | | |
|------------|-----|------------|-------|
| 30/09/2001 | R\$ | 53.711,57 | 75,00 |
| 30/09/2001 | R\$ | 139.811,16 | 75,00 |
| 30/09/2001 | R\$ | 469,32 | 75,00 |
| 31/12/2001 | R\$ | 40.191,86 | 75,00 |
| 31/12/2001 | R\$ | 1.378,85 | 75,00 |
| 31/12/2001 | R\$ | 7.972,47 | 75,00 |
| 31/03/2002 | R\$ | 910,68 | 75,00 |
| 31/03/2002 | R\$ | 469,32 | 75,00 |
| 31/03/2002 | R\$ | 44.405,99 | 75,00 |
| 30/06/2002 | R\$ | 2.855,18 | 75,00 |
| 30/06/2002 | R\$ | 2.855,18 | 75,00 |
| 30/06/2002 | R\$ | 86.469,54 | 75,00 |
| 30/09/2002 | R\$ | 2.855,18 | 75,00 |
| 30/09/2002 | R\$ | 78.658,02 | 75,00 |
| 30/09/2002 | R\$ | 34.175,44 | 75,00 |
| 31/12/2002 | R\$ | 44.135,41 | 75,00 |
| 31/12/2002 | R\$ | 5.051,73 | 75,00 |
| 31/12/2002 | R\$ | 5.051,73 | 75,00 |

Como a ciência do auto de infração se deu apenas 13/12/2007 (fls. 807 do *e-processo*), o contribuinte pleiteia o reconhecimento da decadência para todos os trimestres do ano calendário de 2001 e para os três primeiros trimestres do ano calendário de 2002, tendo em vista o disposto no artigo 150, §4º do CTN, *in verbis*:

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em defesa da aplicação da regra decadencial acima exposta e não daquela prevista pelo artigo 173, I do CTN, o contribuinte adverte ainda que *na hipótese houve pagamento antecipado do imposto [...], conforme reconhece o próprio Fisco no Auto de Infração, eis que com as alienações dos imóveis foram recolhidos o IRPJ sobre o ganho de capital* (fls. 844 do *e-processo*).

Em verdade, o pagamento antecipado realizado no caso não foi verificado pela pessoa jurídica, até porque esta somente tomou forma após o encerramento da própria fiscalização, mas sim pela pessoa física. Como se recorde, o contribuinte desenvolveu toda a sua atividade na própria pessoa física, apurando o ganho de capital na sua declaração de ajuste anual simplificada.

Quer dizer, eram realizados pagamentos de IRPF, quando na verdade a fiscalização desconsiderou a atividade na pessoa física e apurou o tributo na forma do IRPJ. Quanto aos recolhimentos realizados pelo contribuinte, o próprio Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) confirma tais pagamentos, veja-se (fls. 45 do *e-processo*):

Através das Declarações sobre Operações Imobiliárias — DOI, verificamos que o contribuinte acima qualificado efetuou durante os anos de 2001 e 2002 a alienação de imóveis e apurou ganho de capital de parte destas transações imobiliárias conforme as informações declaradas por ele à Receita Federal do Brasil, fls. 59 a 67 e 72 a 79, qual seja, Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital da Declaração de Ajuste Anual Simplificada exercícios de 2002 e 2003.

[grifamos]

A fiscalização intimou ainda os cartórios do município de Betim/MG a apresentar toda a documentação disponível a respeito do contribuinte, oportunidade na qual também foi confirmado o recolhimento do imposto sobre o ganho de capital na pessoa física, como se observa do próprio TVF (fls. 45 do *e-processo*):

Em posse dos documentos enviados pelos Cartórios evidenciou-se que o contribuinte Alison Ronieri Santos cometeu as seguintes infrações:

- efetuou a construção de imóvel multifamiliar no lote 07, quadra 45 do Bairro do Angola, Betim/MG, com 5 pavimentos e 12 apartamentos, fl. 92 e 92v, dos quais 11 foram vendidos a pessoas físicas, fls. 93 e 93v, 99 a 115, **com recolhimento de imposto sobre ganho de capital sobre as alienações;**
- efetuou a construção de imóvel multifamiliar no lote 27, quadra 09 do Bairro Jardim da • Cidade, Betim/MG, com 5 pavimentos e 6 apartamentos, fl. 116v, dos quais todos foram vendidos a pessoas físicas, fls. 117 a 133v, **com recolhimento de imposto sobre ganho de capital sobre as alienações.**

[grifamos]

Por esse aspecto, nos parece correta a posição defendida pelo contribuinte a respeito da aplicabilidade do artigo 150, §4º do CTN, a qual encontra respaldo na Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), cuja redação segue abaixo transcrita:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Observe-se que o referido enunciado sumular se funda na declaração ou não do débito para fins de aplicação da regra de decadência. Assim, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (e portanto, não foi pago), aplica-se o prazo decadencial do artigo 173. O STJ utilizou como critério para aplicar o artigo 173 do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN. Confirma-se entendimento de um dos acórdãos paradigmáticos do STJ (AgRg n.º REsp 1.277.854):

[...] deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN.

É importante esclarecer que o "pagamento parcial" a que a jurisprudência do STJ se refere é parcial sob a perspectiva da Receita Federal. Se o "pagamento parcial" em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que tal contribuinte teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele. Contudo, como já mencionamos, o débito declarado e não pago consiste em crédito tributário constituído a favor do Estado e apto a ser inscrito em dívida ativa e executado.

A partir desta perspectiva, é plenamente possível concluir pela aplicação do prazo previsto pelo artigo 150, §4º do CTN. Isto porque o contribuinte declarou o imposto de renda sobre ganho de capital e recolheu o montante que entendia devido. Perceba-se, o TVF é muito claro ao asseverar que as informações utilizadas para a presente autuação foram levantadas nas Declarações de Operações Imobiliárias ("DOI"), nas quais o contribuinte registrou todas as alienações de imóveis e apurou os ganhos de capital.

A grande divergência, portanto, reside tão somente em saber se o montante de ganho de capital apurado na pessoa física estaria correto, como defende o contribuinte, ou se por se tratar de atividade de incorporação imobiliária ele seria equiparado a uma pessoa jurídica,

devendo, assim, registrar e apurar os ganhos nesta própria pessoa jurídica. Todavia, independente da forma acertada, houve declaração e pagamento do imposto sobre o ganho de capital.

Face ao exposto, entendemos aplicável a regra da decadência prevista pelo artigo 150, §4º do CTN, tal como defendido pelo contribuinte em seu recurso voluntário, de modo que o IRPJ e a CSLL de todos os períodos do ano calendário de 2001 se encontram decaídos e para o ano calendário de 2002 foram atingidos pela decadência os três primeiros trimestres do ano, remanescendo tão somente o 4º trimestre de 2002.

Já para o PIS e para a COFINS, não nos parece possível a aplicação da regra do artigo 150, §4º do CTN, tendo em vista a inexistência, tanto da declaração do tributo, como do seu pagamento, ainda que, a bem da verdade, isto somente tenha acontecido em razão de o contribuinte ter apurado e recolhido o ganho de capital na pessoa física, onde não haveria que se falar em pagamento de contribuição, seja para o PIS ou para a COFINS.

Ainda assim, em tais hipóteses, há que se considerar a regra do artigo 173, I, do CTN, cuja redação segue abaixo transcrita:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Tendo em vista que as contribuições possuem apuração mensal, é preciso considerar que a Fazenda Pública poderia ter efetuado o lançamento no mês subsequente, ou seja, o PIS de janeiro poderia ter sido lançado em fevereiro e por aí vai. Nesse sentido, a Fazenda Pública poderia lançar dentro do próprio ano calendário a contribuição devida até o mês de novembro. Logo, para os fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro e novembro a regra da decadência seria a mesma, o tributo poderia ter sido lançado no mês seguinte, dentro do próprio ano calendário, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte para fins de contagem do prazo decadencial seria o primeiro dia do ano seguinte.

Tomando como exemplo as contribuições constituídas no presente auto de infração, para os meses de janeiro de 2001 até novembro de 2001, elas poderiam ter sido lançadas dentro do próprio ano calendário de 2001, de modo que o primeiro dia do exercício

seguinte seria a data de 01/01/2002 e o último dia de prazo para lançamento, nos termos do artigo 173, I, do CTN, seria a data de 31/12/2006. Para o mês de dezembro de 2001, tal regra não se aplicaria, tendo em vista que o tributo somente poderia ter sido lançado no mês de janeiro de 2002, sendo, portanto, o primeiro dia do exercício seguinte a data de 01/01/2003 e o prazo decadencial a data de 31/12/2007.

O mesmo raciocínio valeria para as contribuições devidas para o ano calendário de 2002. Para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro, o prazo decadencial para lançamento seria a data de 31/12/2007 e para o mês de dezembro de 2002 o prazo decadencial seria em 31/12/2008.

In casu, tendo em vista que o lançamento foi perfectibilizado em 13/12/2007 (fls. 807 do *e-processo*), data de ciência do contribuinte, entendo que se encontram decaídas as contribuições para o PIS e para a COFINS referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2001, de modo que tais montantes devem ser cancelados e excluídos do presente auto de infração.

Tendo em vista que alguns períodos lançados não alcançados pela decadência, passamos para a análise de mérito do recurso voluntário.

Da atividade de incorporação imobiliária

Com relação ao mérito, o contribuinte insiste na tese de que não poderia ser enquadrado como pessoa jurídica por não desenvolver a atividade de incorporação imobiliária, cuja regulamentação acontece por meio da Lei nº 4.591/1964. Embora não refute o conceito de incorporação imobiliária, considera que, *elemento deveras crucial fora olvidado, que se encontra no art. 29 da Lei nº 4.591/64, referente ao momento da construção das edificações para que seja caracterizada a atividade de incorporador por uma pessoa física ou jurídica, comerciante ou não* (fls. 847 do *e-processo*).

Isto porque, segundo defende, *o compromisso ou a efetiva venda das frações ideais do terreno (das unidades autônomas), que conduz à atividade de incorporador, deve se dar em "EDIFICAÇÕES A SEREM CONSTRUÍDAS OU EM CONSTRUÇÃO SOB REGIME CONDOMINIAL"* (fls. 847 do *e-processo*).

Observe-se, portanto, que para o contribuinte, a atividade de incorporação restará caracterizada na hipótese de a alienação ocorrer antes do término da obra.

Adverte ainda que a própria Receita Federal, por meio do seu programa de perguntas e respostas do IRPF, lançado à época, reconhecia ser indispensável para a existência da atividade de incorporação a venda das unidades imobiliárias de maneira prévia ou simultânea, veja-se (fls. 847/848 do *e-processo*):

Nessa linha de raciocínio, importante indicar no presente recurso o que a Receita Federal do Brasil entende como sendo *incorporação de prédios em condomínio e incorporador* – conceitos extraídos do site www.receita.fazenda.gov.br:

619 — O QUE SE CONSIDERA COMO INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO?

Considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial (antes da conclusão das obras), de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas, sob o regime de condomínio. (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 151)

621 — QUEM É CONSIDERADO "INCORPORADOR"?

Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que, embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceita propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, em certo prazo, a preço e em determinadas condições, das obras concluídas. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se

destinem à constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras. (Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, arts. 29 e 30) Tendo em vista as disposições da Lei nº 4.591, de 1964, especificamente os arts. 29 a 32 e 68, é irrelevante a forma da construção efetuada (vertical, horizontal, autônoma, isolada etc.) para que a pessoa física seja considerada incorporador e se submeta ao regime de equiparação à pessoa jurídica, para efeitos fiscais, desde que existentes os demais pressupostos para a configuração dessa forma de tributação dos resultados auferidos nesse empreendimento. (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, arts. 151 e 152)

Por tal razão, defende que nunca teria desenvolvido a atividade de incorporação, já que não teria vendido ou celebrado qualquer compromisso de venda de forma prévia ou concomitante ao término da obra.

A grande questão, contudo, é que a Receita Federal considerou caracterizada a atividade de incorporação pelo fato de a comercialização dos imóveis ter ocorrido dentro do prazo de sessenta meses contados do registro da averbação da obra, o que, na visão da defesa, não poderia ter acontecido, posto que a Lei nº 4.591/1964 – responsável pela regulamentação da

atividade de incorporação – não traria a referida previsão. Sob a ótica do contribuinte, somente a supracitada norma poderia regulamentar a atividade de incorporação imobiliária.

Sucedo que para o acórdão recorrido, o enquadramento como incorporador não estaria restrito aos ditames da Lei n.º 4.591/1964, mas também aos preceitos do Regulamento do Imposto de Renda, cujo artigo 152 estipulava à época:

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 n.º 1.381, de 1974, art. 6º, §1º, e Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976, arts. 10, inciso IV, e16).

Com efeito, a dita equiparação era prevista expressamente pelo perguntas e repostas do IRPF na seção em que trata da equiparação da pessoa física a jurídica, observe-se:

EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA — OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS 236 —
Em que condições a pessoa física é equiparada à pessoa jurídica pela prática de operações imobiliárias?

De acordo com a legislação do imposto sobre a renda, somente se considera equiparada à pessoa jurídica, pela prática de operações imobiliárias, a pessoa física que promove incorporação imobiliária (prédios em condomínios) ou loteamentos de terrenos urbanos ou rurais, com ou sem construção, inclusive:

[...]

b) os proprietários ou titulares de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio de mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de corrido o prazo de 60 meses contados da data da averbação, no Registro de Imóveis da construção do prédio ou da aceitação das obras de loteamento. Para os terrenos adquiridos até 30/06/77 o prazo é 36 meses (Decreto n.º3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 152);

O contribuinte, apesar de mencionar em sua defesa o aludido perguntas e repostas, fez questão de transcrever apenas as perguntas 619 e 621, localizadas na seção sobre incorporação e loteamento. Isto porque, em sua visão, o artigo 152 do RIR, mencionado na resposta ao quesito acima transcrito, não poderia ser aplicado ao caso, já que ele dependeria da ausência do prévio arquivamento da incorporação no registro imobiliário, o que, *in casu*, seria totalmente inaplicável, posto o seu não enquadramento na condição de incorporador, nos termos da Lei n.º 4.591/1964, como se observa abaixo (fls. 853 do *e-processo*):

[...] tanto o art. 151 quanto o 152 regulamentam a *Incorporação e o Loteamento*. Por essa análise sumária deve-se afastar a aplicação desses dispositivos ao caso em questão, eis que linhas atrás restou cabalmente comprovado que o Recorrente não se amolda ao conceito e à natureza de um incorporador, e os imóveis por ele construídos, outrossim, não guardam identidade com incorporação imobiliária.

[grifos constam do original]

Em resumo, o contribuinte defende que o artigo 152 somente poderia ser aplicado na hipótese em que o incorporador nos termos da lei própria (Lei n.º 4.591/1964) deixasse de realizar o registro da obra em cartório. Em suas próprias palavras (fls. 854 do *e-processo*):

De tudo isso resulta que a *i*. Turma de Julgamento não poderia simplesmente afirmar que a equiparação se deu conforme o art. 152 do RIR/99. Citado dispositivo há de ser interpretado à luz dos artigos que compõe a Seção em referência do RIR, inclusive do art.151, I, **QUE É PALMAR EM DITAR QUAL PESSOA FÍSICA PODE SER EQUIPARA À JURÍDICA: PESSOA FÍSICA NOS TERMOS DOS ARTS. 29, 30 E 68 DA LEI Nº 4.591, DE 16 DE DEZEMBRO DE 1964, A QUAL O RECORRENTE NECESSARIAMENTE NÃO SE AMOLDA.**

[grifos constam do original]

Em que pese o aduzido, não pactuamos com tais argumentos de defesa. Ao que nos consta, a redação do artigo 152 é bastante clara ao equiparar às pessoas jurídicas as pessoas físicas que promovam a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias, sem efetuar o registro imobiliário, caso a alienação ocorra antes do prazo de sessenta meses contados da data da averbação da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento.

No presente caso concreto, segundo consta do TVF, informação não refutada pelo contribuinte, ambos os loteamentos começaram a ser comercializados antes de decorrido o prazo de sessenta meses contado da averbação no registro imobiliário, veja-se (fls. 48 do *e-processo*):

Em análise aos registros dos imóveis, verificamos que em relação ao lote 07 da quadra 45 do Bairro do Angola, foi apresentada, em 24 de janeiro de 2001, a Certidão de Habite-se e Baixa de Construção, para a averbação no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Betim/MG, fl. 91v, e —a alienação do primeiro apartamento (apartamento 202) deu-se em 13 de março de 2001, fl. 105; em relação ao lote 27 da quadra 09 do Bairro Jardim da Cidade, foi apresentada, em 15 de fevereiro de 2002, a Certidão de Habite-se e Baixa de Construção, para a averbação no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Betim/MG, fl. 116v, e a alienação do primeiro apartamento (apartamento 101) deu-se em 27 de junho de 2001, fl. 121.

Assim sendo, a pessoa física ficou equiparada a pessoa jurídica (empresa individual) pela prática de operações imobiliárias, no momento da primeira alienação.

Da apuração da base de cálculo: dedução dos custos com os imóveis

O contribuinte ainda questiona em sua defesa o fato de a fiscalização não ter considerado todos os custos com os imóveis e apresenta a uma tabela ilustrativa a qual teria sido considerada na autuação, mas que teria apontado um lucro exorbitante na sua ótica (fls. 858 do *e-processo*):

EDIFÍCIO LOYOLA SANTOS

| APTO. | VENDA | CUSTO | LUCRO | VARIAÇÃO |
|-------|------------|-----------|------------|-----------------|
| 101 | 57.000,00 | 6.288,43 | 50.711,57 | 806% |
| 102 | | 6.332,95 | | |
| 103 | 40.000,00 | 6.332,96 | 33.667,06 | 531,61% |
| 104 | 45.000,00 | 6.288,43 | 38.711,57 | 615,59% |
| 201 | 60.000,00 | 6.288,43 | 53.711,57 | 854,13% |
| 202 | 35.000,00 | 6.332,95 | 28.667,05 | 452,66% |
| 203 | 50.000,00 | 6.332,95 | 43.667,05 | 689,52% |
| 204 | 60.000,00 | 6.288,43 | 53.711,57 | 854,13% |
| 301 | 60.000,00 | 6.288,43 | 53.711,57 | 854,13% |
| 302 | 70.000,00 | 6.332,95 | 63.667,05 | 1005,33% |
| 303 | 54.000,00 | 6.332,95 | 47.667,05 | 752,68% |
| 304 | 40.000,00 | 6.288,43 | 33.711,57 | 536,08% |
| Total | 571.000,00 | 69.395,34 | 501.604,66 | 722,82% |

EDIFÍCIO MONTE CARLO

| APTO. | VENDA | CUSTO | LUCRO | VARIAÇÃO |
|-------|------------|-----------|------------|----------------|
| 101 | 70.000,00 | 15.928,61 | 54.071,39 | 339,46% |
| 102 | 60.000,00 | 15.818,75 | 44.181,25 | 279,29% |
| 201 | 60.000,00 | 15.916,32 | 44.083,68 | 276,97% |
| 202 | 55.000,00 | 15.916,32 | 39.083,68 | 245,55% |
| 301 | 100.000,00 | 15.916,32 | 84.083,68 | 528,28% |
| 302 | 50.000,00 | 15.916,32 | 34.083,68 | 214,14% |
| Total | 395.000,00 | 95.412,64 | 299.587,36 | 313,99% |

Segundo alega (fls. 859 do *e-processo*), para a apuração do lucro considerou-se apenas os seguintes documentos: folhas de pagamento de funcionários, guias de FGTS, INSS e rescisão contratuais. Não existe nenhum custo reconhecido pela Recorrida referente a tijolos, areia, cimento, ferragens, cerâmicas, janelas, vidros, engenheiro, arquiteto, enfim, nenhuma despesa — mesmo que direta — fora considerada para o arbitramento do imposto.

Destaque-se que a própria DRJ/BHE concorda com a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto os custos do imóvel. Sucede que, segundo observou, *em momento algum o contribuinte procura demonstrar os seus custos além daqueles considerados pela fiscalização, limitando-se a requerer, na sua defesa, que seja utilizado o custo unitário básico da construção civil (CUB) emitido pelo SINDUSCON, para que seja encontrado o alegado custo não comprovado* (fls. 828 do e-processo).

Ainda nos termos do acórdão recorrido, *na apuração do lucro arbitrado de empresa imobiliária, poderá ser deduzida da receita bruta trimestral o custo do imóvel, desde que devidamente comprovado, situação observada pela fiscalização, que deduziu das receitas somente aqueles custos comprovados*.

Observe-se que a DRJ/BHE foi expressa ao consignar a possibilidade de dedução dos custos com o imóvel, desde que devidamente comprovados. Ressalta ainda que todos aqueles custos apresentados em fiscalização foram considerados no momento da lavratura do auto de infração.

O contribuinte, todavia, não apresentou um único documento sequer em sede de recurso voluntário para refutar as alegações constantes do acórdão recorrido. Constam alegações genéricas de que os custos não teriam sido considerados, mas não explica que custos seriam esses e nem muito menos apresenta documentação de suporte.

Dessa forma, diante da ausência de documentos comprobatórios, não é possível considerar o tudo quanto exposto no recurso voluntário, de modo que faltam elementos necessários para eventual reapuração da base de cálculo.

Da multa de ofício lavrada em percentual desproporcional

O contribuinte questiona a multa de ofício lavrada no percentual de 75%, a qual, na sua visão, seria exorbitante e feriria os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco e moralidade.

Em que pese o aludido, essa verificação de que a multa aplicada teria caráter confiscatório, bem como seria desproporcional e irrazoável, exacerba a atribuição originária

desse órgão administrativo, que é a de revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Não custa relembrar que o CARF não é competente para afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme o enunciado da Súmula CARF n.º 2, cuja redação segue abaixo:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, conforme preceitua o artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996.

Do necessário aproveitamento dos valores recolhidos de ganho de capital na pessoa física

Por último, destaque-se ser fato incontroverso que houve no caso a apuração e recolhimento de ganho de capital via IRPF, de modo que, com relação ao montante remanescente nos autos, após o abatimento dos valores decaídos, devem ser aproveitados de ofício (pagamento é matéria de ordem pública) os montantes recolhidos pela pessoa física.

Destaque-se, que, muito embora a regra geral seja que o imposto recolhido via pessoa física não possa ser aproveitado por uma pessoa jurídica, há uma particularidade no presente caso que o torna uma exceção a regra, demandando, por consequência, solução excepcional.

No presente caso concreto não se trata de aproveitamento de imposto por pessoa distinta. Em verdade, o que se tem é uma equiparação da pessoa física a uma pessoa jurídica para fins de apuração do imposto incidente sobre uma mesma atividade desenvolvida, qual seja, a atividade imobiliária. Ou seja, tem-se exatamente os mesmos fatos e os mesmos sujeitos. Em outras palavras, não se altera o sujeito passivo da relação, mas tão somente o regime de apuração do tributo.

Portanto, como no presente caso se trata do mesmo sujeito passivo que pagou imposto sobre a renda em razão dos mesmos fatos, entendo que os valores recolhidos espontaneamente devem ser aproveitados no presente auto de infração.

Ressalte-se, inclusive, ser plenamente aplicável o racional da recém editada Súmula CARF n.º 176, cujo os efeitos são vinculantes, veja-se a sua redação:

Súmula CARF n.º 176. O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.

Assim, partimos do entendimento de que os valores recolhidos de IRPF devem ser considerados para o regime de apuração identificado pela fiscalização como o efetivamente correto, qual seja, via pessoa jurídica.

Face a todo o exposto, voto para acatar a preliminar de decadência, cancelando as autuações de IRPJ e CSLL (artigo 150, §4º do CTN) para todos os trimestres de 2001 e para o primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2002, e com relação a PIS/COFINS (artigo 173, I do CTN) cancelar as autuações referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2001. Quanto ao mérito, nega-se provimento ao recurso voluntário do contribuinte com a ressalva de que os valores recolhidos espontaneamente via ganho de capital na pessoa física devem ser considerados para o regime de apuração na pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo