



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.723479/2011-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.078 – 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: 2006, 2007, 2008

CITAÇÃO DE DISPOSITIVO REVOGADO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

O fato de a autoridade fiscal ter mencionado dispositivo revogado nos fundamentos na autuação não acarretou qualquer prejuízo, tendo em vista que o dispositivo vigente à época também foi expressamente mencionado. Aliás, a redação do antigo e do novo dispositivo era exatamente idêntica.

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.

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO. REQUALIFICAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e a respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o IRRF sobre o ganho de capital recolhido pela pessoa física deve ser compensado com o apurado no auto de infração da pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONFISCO. MORALIDADE. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Para que o julgador administrativo avalie a proporcionalidade, razoabilidade, não confisco e a moralidade na aplicação da 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, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o auto de infração lavrado, do qual devem ser aproveitados os valores recolhidos sob a sistemática de apuração da 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 Florianópolis ("DRJ/FNS"), o qual será complementado ao final:

Versa o presente processo sobre Autos de Infração (fls. 4 a 51) lavrados contra a contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário relativo ao fatos geradores ocorridos entre 30/11/2006 e 30/10/2008 e referente aos seguintes tributos:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de **R\$ 93.863,90**, **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**, no valor de **R\$ 14.342,89**, **Contribuição para o PIS/Pasep**, no valor de **R\$ 3.237,12**, e **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social**

– **Cofins**, no valor de **R\$ 14.940,51**, exações essas acrescidas de multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido e juros moratórios.

Segundo descreve a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 54 a 58), o lançamento dos referidos tributos cumulados com os mencionados consectários legais decorreu da constatação de omissão de receitas de vendas de imóveis realizada por pessoa física que é equiparada à pessoa jurídica (empresa individual) quando promove a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento se iniciar a alienação das unidades mobiliárias 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, nos termos do § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974, com redação dada pelo inciso IV do art. 10 do Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976.

No ponto, relata a autoridade autuante que o contribuinte fiscalizado apresentou planilhas e documentos referentes à construção de 09 (nove) prédios de apartamentos, imóveis multifamiliares, mas informou que não adotou os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis a pessoas jurídicas, havendo, a rigor, declarado a alienação de imóveis como pessoa física, qual seja, por meio dos Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital da Declaração de Ajuste Anual dos exercícios de 2007, 2008 e 2009.

Todavia, segundo apurou a fiscalização, do exame dos registros dos imóveis e contratos apresentados pelo contribuinte, desconsiderando-se os lotes, todos os imóveis foram alienados dentro do período inferior a 60 meses, considerada a data da Certidão de Habite-se e Baixa de Construção e a alienação dos mesmos.

Dado este quadro, prossegue a autoridade autuante relatando que, para promover a regularização da situação fiscal do contribuinte em comento, foi utilizada a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, decretada pelo Delegado da Receita Federal do Brasil de Contagem (MG), por meio do despacho DRF/CON 491, de 26 de abril de 2007, sob n.º 08.786.812/0001-16, e que, não tendo sido escriturados os livros e documentos da escrita contábil e fiscal ou o Livro Caixa e documentos da escrituração contábil da empresa individual, impôs-se, como última alternativa possível, o arbitramento do lucro para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e das contribuições federais devidas pela empresa no período em referência, com base no disposto pelo inciso III do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

Em face das razões apontadas, relata o Fisco ter efetuado o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) calculado sobre o lucro arbitrado, deduzindo-se da receita bruta trimestral os custos dos imóveis devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º), conforme Demonstrativo dos Custos dos Imóveis e Demonstrativo de Apuração do Lucro.

infração apontada.

Cientificado dos lançamentos, o contribuinte, irrequieto, apresentou documentos e impugnação, colacionados às fls. 12.607 a 12.615, onde, em síntese:

Preliminarmente, alega que a autuação não pode prevalecer por conter erros materiais que comprometem a análise fundamental dos fatos, uma vez que a autoridade autuante equiparou o contribuinte a uma empresa individual com base no art. 127 do Decreto n.º 1.041, de 1994, e referido decreto já foi revogado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999;

No mérito, alega que a fiscalização apurou que o contribuinte efetuou a alienação de vários imóveis nos anos fiscalizados, todos eles já declarados na apuração de ganhos de

capital entregues junto com a declaração de ajuste anual e com os impostos devidamente pagos;

Contesta a sua equiparação a uma empresa individual ao argumento de que o parágrafo 1º do art. 6º do Decreto Lei n.º 1.381, de 1974, regulamenta a equiparação somente para os casos em que há a incorporação imobiliária de fato, mas não há o efetivo registro da incorporação;

Alega que não promoveu a incorporação de prédios em condomínio e que, portanto, não pode ser equiparado à pessoa jurídica, a teor da disposição contida no inciso III do § 1º do art. 150 do RIR/99, que classifica como empresas individuais as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos;

Aduz que a matriz legal do referido dispositivo reside nos artigos 1º e 3º, inciso III, do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974, mas que o artigo 1º não se aplica à sua situação e, tampouco se aplica o inciso III do art. 3º, pois o investimento não pode ser classificado como incorporação, uma vez que o inciso I do art. 6º do citado decreto prevê que serão equiparadas às pessoas jurídicas as pessoas físicas que assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporações, conforme os artigos 29, 30 e 68 da Lei n.º 4.591, de 1974;

Neste rumo, alega que o citado art. 29 da Lei n.º 4.591, de 1974, diz que incorporador é a pessoa física ou jurídica que efetive ou compromisse a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação destas frações a unidades autônomas em edificações a serem construídas ou em construção, e que o artigo 30 da mesma lei diz que a condição de incorporador será imposta a proprietários que construam edifícios em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras;

Sustenta, no ponto, que alienou os apartamentos somente após a concessão da Certidão de Habite-se por parte da Prefeitura, ou seja, após a total conclusão das obras;

Reclama que a própria RFB reconhece que não pode caracterizar incorporação imobiliária na legislação citada, pois o Termo de Verificação Fiscal (à fl. 56)

informa que o contribuinte já demonstrou que não há incorporação imobiliária de acordo com o art. 6º do Decreto- Lei n.º 1.381, de 1974, mas que, ainda assim, o Fisco fez a equiparação com base no dito § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974;

Em outro plano, alega que o referido § 1º só se aplica às incorporações imobiliárias de fato, mas sem o registro da documentação, pois, uma simples leitura do artigo 152 do RIR/99, demonstra que a diferença deste dispositivo para o artigo 151 é em relação à ausência do registro no cartório de imóveis da incorporação;

Argumenta que o subtítulo "Incorporação ou loteamento sem registro" que antecede referido dispositivo indica que o artigo 152 regulamenta a equiparação de pessoa física à jurídica naquelas incorporações onde não houve o efetivo registro no cartório de imóveis;

Sustenta que o art. 152 do RIR/99 disciplina que as incorporações imobiliárias, ainda que não efetuem o registro em cartório, serão equiparadas a pessoas jurídicas se iniciarem as alienações das unidades antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data de averbação da construção, mas que, de acordo com a Lei n.º 4.591 de 16/12/1974, somente ficará obrigado ao registro imobiliário no caso de construções de incorporações, ou seja, construções de unidades imobiliárias cujas alienações já forem realizadas antes da conclusão das obras, pois esta lei tem o objetivo de proteger os compradores de imóveis na planta ou em construção;

Alega que não existe legislação que determine o registro imobiliário da obra, quando ela é realizada com recursos próprios e não há alienação antes da conclusão total, sendo que somente após a conclusão e regularização da CND (INSS) e Certidão de Habite-se (prefeitura), é realizada a averbação das unidades imobiliárias em cartório;

Reitera que o art. 152 do RIR/99 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 4.591, de 1974;

Sustenta ter sido provado e aceito pela RFB que realizou as alienações somente após a conclusão total das obras, com a consequente averbação das unidades imobiliárias no cartório de registro de imóveis;

Em razão disso, alega que, de acordo com a legislação que regulamenta a matéria, não promoveu a incorporação de prédios em condomínio, e portanto, não se equipara à pessoa jurídica e, por via de consequência, não adotou os procedimentos fiscais e contábeis em relação à pessoa jurídica, aduzindo ainda que sempre declarou de forma transparente as construções e as vendas citadas, havendo apurado corretamente o ganho de capital em todas as alienações, estando todas elas declaradas na declaração de ajuste anual;

Na sequência, reclama que o programa para apuração do ganho de capital, da RFB, faz várias perguntas durante o preenchimento dos dados, mas em momento algum o programa alerta o contribuinte que tais alienações não poderiam ser realizadas como pessoa física, ao que aduz que referido programa não só aceitou o preenchimento como pessoa física, como também calculou o imposto a pagar, imposto, aliás, que alega ter sido devidamente pago no prazo;

Argumenta que o programa de ganho de capital é de responsabilidade da RFB, e, se aceitou o preenchimento e calculou o imposto, é porque as operações podem ser tributadas pelo ganho de capital;

6 A título de considerações finais, alega que construiu os imóveis com recursos próprios, regularizou as construções junto aos órgãos responsáveis (Prefeitura, cartório, etc.) e somente alienou os imóveis após a construção total e a respectiva regularização, ao que reitera não ter realizado incorporação imobiliária e que não pode ser equiparado à pessoa jurídica nos termos da legislação vigente;

Finalmente, em face do exposto, requer o cancelamento da exigência fiscal hostilizada.

[grifos constam do original]

Em sessão de 25/05/2018, a DRJ/FNS julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

CITAÇÃO DE DISPOSITIVO REVOGADO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO. A citação do dispositivo revogado configura mero lapso material que, ao revés do que alega a defesa, de modo algum compromete a análise fundamental dos fatos, quando se verifica que o impugnante compreendeu perfeitamente que a norma aludida pela fiscalização continua hígida no atual Regulamento do Imposto de Renda, ao ponto de expressamente contestá-la.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

VENDA DE IMÓVEIS. PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA. A equiparação do contribuinte à pessoa jurídica, para os efeitos da tributação aplicável sobre a receita auferida com a venda de imóveis, não está restrita aos donos de terreno que atendam ao conceito legal de incorporador, por haverem estes iniciado as alienações antes da conclusão das obras, pois, tal equiparação também se dá quando o dono do terreno inicia a alienação das unidades imobiliárias antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses contado da data da averbação da construção do prédio, no Registro de Imóveis, isto é, depois de o prédio já haver sido construído.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Os lançamentos decorrentes sujeitam-se aos efeitos do que for decidido na matéria principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA. RECOLHIMENTO DE IRPF. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS. Os tributos exigíveis da pessoa física e da pessoa jurídica dizem respeito a obrigações tributárias diferentes, cada qual sujeita a um regramento distinto, pelo que os valores eventualmente recolhidos pelo contribuinte segundo o regramento que disciplina o recolhimento do imposto de renda da pessoa física, a toda evidência não visaram a extinção total ou parcial do crédito tributário decorrente da obrigação tributária de que trata o presente lançamento (imposto de renda da pessoa jurídica), e não podem ser considerados na apuração do valor do crédito tributário ora exigido de ofício, até porque tampouco constituem pagamento antecipado, ainda que insuficiente, do crédito tributário decorrente dessa obrigação.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 12.625/12.629 do *e-processo*):

Preliminar

[...] de plano, considero que não pode ser acolhida a alegação da defesa segundo a qual o feito atacado conteria erros materiais que comprometeriam a análise fundamental dos fatos, mais precisamente, o fato de a autoridade atuante, ao equiparar o contribuinte a uma empresa individual, ter citado a disposição contida no art. 127 do Decreto n.º 1.041, de 1994, decreto este já revogado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

É que, a rigor, a disposição citada não foi revogada, mas assimilada pelo atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, que no inciso III do § 1º de seu art. 150, contém a mesmíssima disposição [...]

[...]

A citação do dispositivo revogado, portanto, configura mero lapso material que, ao revés do que alega a defesa, de modo algum compromete a análise fundamental dos fatos, até porque o impugnante compreendeu perfeitamente que a norma aludida pela fiscalização continua hígida no atual Regulamento do Imposto de Renda, ao ponto de

haver expressamente reclamado (fl. 12.609) que não poderia ser equiparado à pessoa jurídica, a teor da disposição contida no inciso III do § 1º do art. 150 do RIR/99, que classifica como empresas individuais as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

Ademais disso, como veremos no mérito, ainda que a autoridade autuante tenha aludido à disposição contida no precitado artigo, está claro nos autos que o feito se encontra arrimado no § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974 (matriz legal do art. 152 do RIR/99), com redação dada pelo inciso IV do art. 10 do Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976, havendo a impugnante também assim compreendido, ao ponto de haver expressamente contestado referida fundamentação (fls. 12.609 a 12.612).

Em razão disso, rejeito a preliminar de nulidade encaminhada pela defesa.

Mérito

Quanto ao mérito, melhor sorte não cabe às alegações da defesa segundo as quais o contribuinte não poderia ser equiparado à pessoa jurídica, para os efeitos da tributação em comento, por não ter promovido a incorporação de prédios em condomínio, já que teria alienado os imóveis em relevo somente após a concessão da Certidão de Habite-se por parte da Prefeitura, ou seja, após a total conclusão das obras.

O raciocínio do impugnante funda-se no conceito de incorporador que, nos termos do art. 30 da Lei n.º 4.591, de 1964, é extensiva "aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras".

Ocorre que, nos termos da legislação de regência, a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, para os efeitos da tributação em exame, também abrange 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, nos exatos termos do § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974 (matriz legal do art. 152 do RIR/99), que, na redação dada pelo inciso IV do art. 10 do Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976 [...]

[...]

É dizer, ao revés do que alega a defesa, a equiparação do contribuinte à pessoa jurídica, para os efeitos da tributação aplicável ao caso dos autos, não está restrita aos donos de terreno que atendam ao conceito legal de incorporador previsto no art. 30 da Lei n.º 4.591, de 1964, por haverem estes iniciado as alienações antes da conclusão das obras. Tal equiparação também se dá quando o dono do terreno inicia a alienação das unidades imobiliárias antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses **contado da data da averbação da construção do prédio**, no Registro de Imóveis, isto é, depois de o prédio já haver sido construído.

[...]

No ponto, aliás, para além de imprópria, afigura-se irrelevante a alegação da defesa segundo a qual só estariam obrigadas ao registro imobiliário as construções de unidades imobiliárias cujas alienações já houvessem sido realizadas antes da conclusão das obras, até porque avulta incontroverso nos autos que o impugnante averbou, no Registro de Imóveis, a construção das unidades imobiliárias vendidas.

No caso vertente, portanto, a fiscalização tomou, acertadamente, como parâmetro o período de tempo transcorrido entre a data da apresentação do Habite-se nos Registros de Imóveis e a data da alienação do imóvel consignada no contrato ou escritura [...]

[...]

Os impostos recolhidos sobre o ganho de capital apurado indevidamente pelo impugnante, como pessoa física, são, por via de consequência, igualmente indevidos e não compete à autoridade lançadora abater do imposto devido por um contribuinte (pessoa jurídica), valores que eventualmente tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (no caso, pessoa física), colimando a extinção de créditos tributários (próprios das pessoas físicas) que não se confundem com o presente crédito tributário lançado de ofício.

[grifos constam do original]

Foi apresentada declaração de voto, pois um dos julgadores da DRJ/FNS entendia que o imposto recolhido na pessoa física por meio do programa do ganho de capital deveria ser aproveitado e abatido no cálculo do imposto lançado e ora discutido, veja-se (fls. 12.631 do *e-processo*)

O Relator entendeu que os valores recolhidos a título de IRPF não poderiam ser aproveitados no Auto de Infração ora sob exame. Com a devida vênia, entendo de maneira diferente, e exponho a seguir minhas razões.

Em diversos casos submetidos a esta Delegacia de Julgamento, tive a oportunidade de manifestar meu entendimento no sentido de que tributos recolhidos espontaneamente por contribuinte pessoa física não poderiam ser aproveitados pelo contribuinte autuado, pessoa jurídica, ainda que os fatos sujeitos à tributação fossem os mesmos.

No entanto, há uma diferença substancial entre aqueles casos e o que se tem ora sob exame, e que, no meu modo de ver, justifica soluções também diferentes.

Naqueles casos, em apertada síntese, a pessoa jurídica contratava a alienação de bens integrantes de seu patrimônio, mas quem aparecia como alienante era um de seus sócios, pessoa física. Para tanto, a operação era realizada em duas etapas: na primeira, a pessoa jurídica tinha seu capital social reduzido, e justamente os bens que se desejava alienar eram transferidos ao sócio pessoa física pelo valor contábil; na segunda etapa, o sócio pessoa física formalizava a alienação, apurava o ganho de capital e recolhia o IRPF à alíquota de 15%.

Diante de casos assim, a fiscalização tributária federal normalmente desconsidera a alienação formalizada pela pessoa física, adiciona o ganho de capital ao lucro da pessoa jurídica e lança IRPJ e CSLL, com alíquota total que pode chegar a 34%, a depender do contexto envolvendo o adicional de IRPJ.

Nesse tipo de caso que trago para contraste com o que temos sob exame, eu me posiciono pela impossibilidade de os valores recolhidos pelo sócio a título de IRPF serem aproveitados no auto de infração lavrado em face da pessoa jurídica, justamente porque se trata de pessoas diferentes, de sujeitos distintos. Por consequência, naqueles casos, entendo que o pagamento realizado pelo sócio pessoa física, a título de IRPF, é um indébito.

Bem diferente é a situação que temos no presente caso, em que uma pessoa física foi equiparada a pessoa jurídica para fins de apuração dos tributos incidentes sobre o resultado de sua atividade imobiliária. No caso sob exame, não apenas os fatos sujeitos à tributação são os mesmos, mas também o sujeito passivo é o mesmo. Em outras palavras, a pessoa física equiparada a pessoa jurídica continua sendo pessoa física, a mesma pessoa física.

Com a equiparação a pessoa física não se transforma em jurídica; altera-se, na verdade, o regime de apuração dos tributos devidos, e só.

Portanto, como no presente caso trata-se 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 Auto de Infração hostilizado.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual em sede de preliminar reitera o argumento de que a presente autuação fiscal se encontraria fundamentada em dispositivo normativo revogado. Isto porque constaria do auto de infração a menção ao artigo 127, §1º, “c” do Decreto nº 1.041/1994, cuja redação já estaria à época do lançamento revogada pelo Decreto nº 3.000/1999.

Defende o contribuinte que a tentativa de aplicação do referido dispositivo configuraria verdadeira mudança de critério jurídico, já que ele sempre recolheu imposto via IRPF e com base nesse novo posicionamento o Fisco estaria tentando a sua equiparação a uma pessoa jurídica.

Menciona como fundamento o artigo 146 do CTN, o qual trata da mudança de critério jurídico e o artigo 100 cuja redação estipula como norma complementar as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Em suas palavras (fls. 12.649/12.650 do *e-processo*):

O art. 146 do CTN consagra o princípio da proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, da boa-fé objetiva, e reforça o princípio da irretroatividade (art. 5, XXXVI, da CR/88) no âmbito do Poder Executivo, além da segurança jurídica, fundamento do Estado de Direito.

[...]

De fato, a Recorrente sempre atuou na mais estrita boa-fé ao efetuar o recolhimento do imposto de renda na sua pessoa física, apurando o ganho de capital em cada operação de venda do imóvel por ele realizada, o que sempre foi validado pelo Fisco, tanto que as declarações sempre foram aceitas e devidamente processadas pela Receita Federal.

É importante ressaltar, ainda, que o princípio da boa-fé é plenamente aplicável ao direito tributário, tendo, inclusive, servido de inspiração para os legisladores do Código Tributário Nacional, especificamente no que tange ao seu artigo 100, inciso III que estabelece como normas complementares às leis: III – ***as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.***

Portanto, não se pode manter a exigência fiscal em face dos princípios da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, perfeitamente aplicáveis à espécie, razão pela qual a decisão primeira carece de revisão por parte deste d. Conselho, devendo o auto de infração lavrado deve ser considerado nulo neste mister.

[grifos constam do original]

Ainda segundo o contribuinte, o fundamento legal utilizado para lavratura do auto de infração foi expressamente revogado pelo Decreto nº 3.000/1999. E ainda que o novo RIR contenha dispositivo idêntico, não se trata daquele mencionado pelo acórdão recorrido, artigo 6º, §1º do Decreto-lei nº 1.381/1974, mas sim o artigo 150, §1º, III, do próprio RIR de 1999. Em suas próprias palavras (fls. 12.564 do *e-processo*):

No caso dos autos, o que motivou a autuação fiscal, ou seja, que deu ensejo à equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, foi o fato de o Recorrente supostamente ter realizado operações de incorporação imobiliária (já que o Recorrente não realiza o loteamento de terrenos), não podendo a decisão recorrida eleger outro motivo legal (o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promovia 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), sob pena de ofensa à teoria dos motivos determinantes.

Repise-se: o motivo legal da equiparação realizada pela fiscalização autuante foi o art. 127, § 1º. "c" do RIR/94, que tem sua correspondência no RIR/99 no art. 150, § 1º III, e não no § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1.381, de 1974, como alegado pela decisão recorrida. Justamente por isso é que a decisão recorrida deve ser revista, em face da sua patente nulidade.

Caso superada essa questão, entende ainda o contribuinte que não poderia ser autuado com base na legislação de regência da matéria, tendo em vista o não exercício da atividade de incorporação imobiliária, o que, portanto, impediria a sua equiparação a uma empresa individual – pessoa jurídica. Adverte que (fls. 12.657/12.658 do *e-processo*):

A Lei nº 4.591/64 dispõe acerca do seguinte conceito da atividade de Incorporação Imobiliária, afirmando que:

Art. 28. As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.

Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária A ATIVIDADE EXERCIDA COM O INTUITO DE PROMOVER E REALIZAR A CONSTRUÇÃO, PARA ALIENAÇÃO TOTAL OU PARCIAL, DE EDIFICAÇÕES OU CONJUNTO DE EDIFICAÇÕES COMPOSTAS DE UNIDADES AUTÔNOMAS, (VETADO).

Art. 29. 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, (VETADO) EM EDIFICAÇÕES A SEREM CONSTRUÍDAS OU EM CONSTRUÇÃO SOB REGIME

CONDOMINIAL, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Art. 30. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, **SEMPRE QUE INICIAREM AS ALIENAÇÕES ANTES DA CONCLUSÃO DAS OBRAS** Consoante se verifica dos dispositivos acima da Lei nº 4.591/64, o enquadramento como incorporador depende da realização de atividade: (i) com intuito de promover e realizar a construção; (ii) que a construção se dê com meios próprios ou por meio de terceiros; (iii) e que exista o compromisso ou a venda de frações ideais das unidades autônomas **ANTES DA CONCLUSÃO DAS OBRAS**, ou seja, é fundamental a definição do **MOMENTO DA CONSTRUÇÃO DAS EDIFICAÇÕES E DA ALIENAÇÃO DAS FRAÇÕES IDEAIS** 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.**

Ademais, na forma do art. 30 da mesma lei, é fundamental para o enquadramento da atividade como incorporação o MOMENTO da alienação das frações ideais dos imóveis a serem construídos, sendo que **SOMENTE SE AS ALIENAÇÕES OCORRERAM ANTES DO TÉRMINO DAS OBRAS** é que ocorrerá a incorporação.

[...]

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, O QUE FOI RECONHECIDO PELA PRÓPRIA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL.

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.

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.

Importante salientar que o Direito Tributário se afigura em um direito de sobreposição, que se utiliza de conceitos do direito privado e de outros ramos do ordenamento jurídico, sendo vedado à autoridade administrativa alterar tais conceitos para ns de definição dos efeitos tributários.

Quanto à questão da aplicação do artigo 152 do RIR de 1999 e não do artigo 151, o contribuinte reitera os seus argumentos de defesa constantes da impugnação. Afirma que nunca poderia ser aplicado ao caso o artigo 152, o qual reclama a ausência de registro da incorporação ou do loteamento. *In casu*, como ele não se enquadraria na condição de incorporador, não haveria necessidade do registro da incorporação. Assim, não seria possível a aplicação do artigo 152.

Por fim, caso reste vencido em todas as suas teses, pleiteia o contribuinte pela utilização dos valores recolhidos a título de IRPF na apuração do valores arbitrados a título de IRPJ.

Quanto à multa, afirma que elas precisam atender ao princípio da gradação da pena e que a multa aplicada ao caso no percentual de 75% teria natureza nitidamente confiscatória.

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 11/06/2018 (fls. 12.637 do e-processo), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 09/07/2018 (fls. 12.644 do e-processo), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

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

Preliminar de nulidade

O contribuinte inicia sua defesa alegando que sempre teria recolhido IRPF ganho de capital ao realizar transações imobiliárias e que a partir do presente auto de infração a Receita Federal estaria cobrando IRPJ em verdadeira mudança de critério jurídico.

Isto porque até então a apuração do ganho de capital via pessoa física não havia sido questionada. Menciona os artigos 100, III, e 146 do CTN, cuja redação segue abaixo transcrita:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Ressalte-se, todavia, que o fato de o contribuinte ter sempre apurado o ganho de capital sobre as operações de venda de imóveis na pessoa física – tal como alegado em defesa – não significa que a Administração Tributária tenha validado esta conduta pelo simples fato de as declarações terem sido entregues e confirmadas.

Perceba-se que o artigo 142 do CTN – mencionado pelo próprio contribuinte – diz respeito à modificação nos créditos jurídicos adotados pela autoridade no exercício lançamento, ou seja, no momento da constituição da obrigação jurídica tributária. Não há no presente caso qualquer mudança de critério jurídico realizada após o lançamento.

Tampouco nos parece que seja o caso de aplicação do artigo 100 do CTN, posto que não enxergamos no caso uma prática reiterada observada pela autoridade administrativa. Isto porque tais declarações são todas processadas e confirmadas eletronicamente sem que com isso o Fisco tenha analisado especificamente a conduta do contribuinte e com ela concordado. Conclusão distinta teríamos se o contribuinte tivesse – por exemplo – apresentado soluções de consulta nas quais a Autoridade Fiscal atestasse expressamente a possibilidade de a apuração do imposto ser feita na pessoa física via ganho de capital, o que não é o caso.

Assim, não nos parece que seja o caso de aplicação dos artigos 100 ou 142 do CTN, posto que o contribuinte vinha agindo de determinada maneira e a Autoridade Fiscal

instaurou fiscalização para apurar e contrapor-se a conduta do contribuinte, o que acabou gerando por consequência lógica a lavratura do presente auto de infração.

O contribuinte pede para que o acórdão seja reformado e o auto considerado nulo em face dos princípios da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, os quais seriam aplicáveis ao caso. Todavia, não compete ao presente Conselho de Julgamento decidir com base em princípios, sem que exista uma norma jurídica que justifique e autorize determinada tomada de conduta. *In casu*, conforme aduzido anteriormente, não nos parece possível a aplicação dos artigos 100 e 142 do CTN.

Já com relação a alegação de que o auto seria nulo posto que fundamentado em dispositivo de lei revogado, tampouco nos parece que o contribuinte tem razão.

Como muito bem apontado pelo acórdão recorrido (fls. 12.625 do *e-processo*), *a rigor, a disposição citada não foi revogada, mas assimilada pelo atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000.*

De fato, o termo de verificação fiscal menciona em suas razões o artigo 127, §1º, “c” do Decreto nº 1.041/1994, o qual realmente já se encontraria revogado pelo Decreto nº 3.000/1999. Nada obstante, percebe-se que ambos os regramentos jurídicos continham exatamente o mesmo comando normativo:

Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994) – dispositivo mencionado no termo:

Art. 127. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706/79, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

[...]

c) as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste capítulo (Decretos-Leis nºs 1.381/74, arts. 1º e 3º, III, e 1.510/76, art. 10, I).

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999) – dispositivo que substituiu o antigo regramento:

Art.150.As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§1ºSão empresas individuais:

III-as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de

23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

Ambos os dispositivos inclusive encontram fundamentação jurídica no Decreto-Lei nº 1.381/1974 e Decreto-Lei nº 1.510/1976.

Com isso, tem razão o acórdão recorrido ao concluir (fls. 12.625/12.626 do *e-processo*):

A citação do dispositivo revogado, portanto, configura mero lapso material que, ao revés do que alega a defesa, de modo algum compromete a análise fundamental dos fatos, até porque o impugnante compreendeu perfeitamente que a norma aludida pela fiscalização continua hígida no atual Regulamento do Imposto de Renda, ao ponto de haver expressamente reclamado (fl. 12.609) que não poderia ser equiparado à pessoa jurídica, a teor da disposição contida no inciso III do § 1º do art. 150 do RIR/99, que classifica como empresas individuais as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

Não fosse isso, imprescindível destacar que o verdadeiro fundamento jurídico para a equiparação da pessoa física a jurídica reside no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.381/1974.

O contribuinte afirma expressamente em recurso voluntário (fls. 12.654 do *e-processo*) que *o motivo legal da equiparação realizada pela fiscalização autuante foi o art. 127, § 1º. "c" do RIR/94, que tem sua correspondência no RIR/99 no art. 150. § 1º III. e não no § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1.381. de 1974. como alegado pela decisão recorrida.*

Todavia, o termo de verificação fiscal é claro ao mencionar exatamente o referido dispositivo normativo como causa da equiparação, veja-se (fls. 56 do *e-processo*):

Porém, a equiparação é verificada no § 1º do mesmo artigo, alterado pelo art. 10, inciso IV do Decreto-lei 1.510/76, *in verbis*:

"§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 mobiliárias 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".

Assim, também afastada esta preliminar de nulidade apontada pelo contribuinte.

Mérito

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.

Em suas palavras, tal condição dependeria da realização de atividade (fls. 12.657 do e-processo) *(i) com intuito de promover e realizar a construção; (ii) que a construção se dê com meios próprios ou por meio de terceiros; (iii) e que exista o compromisso ou a venda de frações ideais das unidades autônomas antes da conclusão das obras*, consoante redação dos artigos 28, 29 e 30 da supramencionada norma.

Conclui, assim, que *é fundamental a definição do momento da construção das edificações e da alienação das frações ideais para que seja caracterizada a atividade de incorporador por uma pessoa física ou jurídica, comerciante ou não*. Logo, apenas se a alienação ocorrer antes do término da obra é que se terá caracterizada a atividade de incorporação.

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. 12.658/12.659 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 termino 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 nº 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 nº 1.381, de 1974, art. 6º, §1º, e Decreto-Lei nº 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, mais especificamente na pergunta 236, 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 nº3.000, 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 respostas, 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 236, 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 nº 4.591/1964, como se observa abaixo (fls. 12.663 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 nº 4.591/1964) deixasse de realizar o registro da obra em cartório. Em suas próprias palavras (fls. 12.664/12.665 do *e-processo*):

De tudo isso resulta que a *1.ª* Turma de Julgamento não poderia simplesmente afirmar que a equiparação se deu conforme o art. 152 do RIR/99 (cuja matriz legal é justamente o art. 6º §1º do Decreto-Lei n. 1.381, de 1974). 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.

Assim, como muito bem advertido pela instância *a quo* (fls. 12.626 do e-processo), *a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, para os efeitos da tributação em exame, também abrange 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.*

Por fim, quanto ao aproveitamento dos valores recolhidos na pessoa, não concordamos com o acórdão recorrido quando este conclui que eles não poderiam ser considerados e aproveitados na considerados na *apuração do valor do crédito tributário ora exigido de ofício, até porque tampouco constituem pagamento antecipado, ainda que insuficiente, do crédito tributário decorrente dessa obrigação* (fls. 12.630 do e-processo). Ainda segundo consta do voto vencedor (fls. 12.629 do e-processo):

Os impostos recolhidos sobre o ganho de capital apurado indevidamente pelo impugnante, como pessoa física, são, por via de consequência, igualmente indevidos e não compete à autoridade lançadora abater do imposto devido por um contribuinte (pessoa jurídica), valores que eventualmente tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (no caso, pessoa física), colimando a extinção de créditos tributários (próprios das pessoas físicas) que não se confundem com o presente crédito tributário lançado de ofício.

Embora a regra geral seja de fato 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, aliás, como muito bem levantado em declaração de voto no acórdão recorrido.

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, temos 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. Vejamos nesse sentido o que consta da declaração de voto (fls. 12.631 do *e-processo*):

Em diversos casos submetidos a esta Delegacia de Julgamento, tive a oportunidade de manifestar meu entendimento no sentido de que tributos recolhidos espontaneamente por contribuinte pessoa física não poderiam ser aproveitados pelo contribuinte autuado, pessoa jurídica, ainda que os fatos sujeitos à tributação fossem os mesmos.

No entanto, há uma diferença substancial entre aqueles casos e o que se tem ora sob exame, e que, no meu modo de ver, justifica soluções também diferentes.

Naqueles casos, em apertada síntese, a pessoa jurídica contratava a alienação de bens integrantes de seu patrimônio, mas quem aparecia como alienante era um de seus sócios, pessoa física. Para tanto, a operação era realizada em duas etapas: na primeira, a pessoa jurídica tinha seu capital social reduzido, e justamente os bens que se desejava alienar eram transferidos ao sócio pessoa física pelo valor contábil; na segunda etapa, o sócio pessoa física formalizava a alienação, apurava o ganho de capital e recolhia o IRPF à alíquota de 15%.

Diante de casos assim, a fiscalização tributária federal normalmente desconsidera a alienação formalizada pela pessoa física, adiciona o ganho de capital ao lucro da pessoa jurídica e lança IRPJ e CSLL, com alíquota total que pode chegar a 34%, a depender do contexto envolvendo o adicional de IRPJ.

Nesse tipo de caso que trago para contraste com o que temos sob exame, eu me posiciono pela impossibilidade de os valores recolhidos pelo sócio a título de IRPF serem aproveitados no auto de infração lavrado em face da pessoa jurídica, justamente porque se trata de pessoas diferentes, de sujeitos distintos. Por consequência, naqueles casos, entendo que o pagamento realizado pelo sócio pessoa física, a título de IRPF, é um indébito.

Bem diferente é a situação que temos no presente caso, em que uma pessoa física foi equiparada a pessoa jurídica para fins de apuração dos tributos incidentes sobre o resultado de sua atividade imobiliária. No caso sob exame, não apenas os fatos sujeitos à tributação são os mesmos, mas também o sujeito passivo é o mesmo. Em outras palavras, a pessoa física equiparada a pessoa jurídica continua sendo pessoa física, a mesma pessoa física.

Com a equiparação a pessoa física não se transforma em jurídica; altera-se, na verdade, o regime de apuração dos tributos devidos, e só.

Portanto, como no presente caso trata-se 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 Auto de Infração hostilizado.

Ressalte-se, inclusive, ser plenamente aplicável ao caso o racional da recém editada Súmula CARF nº 176, cujo os efeitos são vinculantes, veja-se a sua redação:

Súmula CARF nº 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 devem ser considerados para o regime de apuração identificado pela fiscalização como o efetivamente correto, qual seja, via pessoa jurídica.

Da multa de ofício lavrada em percentual desproporcional

Por fim, 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 nº 2, cuja redação segue abaixo:

Súmula CARF nº 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

Por todo o exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte mantendo o auto de infração lavrado, do qual devem ser aproveitados os valores recolhidos sob a sistemática de apuração da pessoa física.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 22 do Acórdão n.º 1301-006.078 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.723479/2011-70