



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.726009/2015-35
ACÓRDÃO	1302-007.530 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSÉ WILSON FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. AUSÊNCIA DE DOLO

Na ausência de conduta ensejadora de imputação da multa qualificada, a contagem do prazo decadencial deve seguir as regras do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. Estende-se a condição de incorporador a proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratarem construção de edifícios para fins de constituição de condomínio.

EMPRESAS INDIVIDUAIS. São consideradas empresas individuais pessoas físicas que promoverem incorporação de prédios em condomínio.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. Atos simulados com o intuito de impedir conhecimento de ocorrência de fato gerador autorizam imputação de multa de ofício qualificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, em negar provimento, ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Henrique Nímer Chamas e as Conselheiras Miriam Costa Faccin (relatora) e Natália Uchôa Brandão, que votaram para dar parcial provimento, nos termos do relatório e voto da relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração lavrados em face do Contribuinte, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 28/41); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls.08/21); de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP (e-fls. 22/27) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (e-fls. 02/07), relativos aos períodos de 2010 e 2011 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 3.090.578,11, os quais abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e a aplicação da multa qualificada (150%), a seguir discriminados:

IRPJ	
IMPOSTO	676.546,96
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)	336.225,42
MULTA PROPORCIONAL	1.014.820,45
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	2.027.592,83
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	252.304,29
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)	125.513,34
MULTA PROPORCIONAL	378.456,45
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	756.274,08
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	18.221,98
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)	9.064,86
MULTA PROPORCIONAL	27.332,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	54.619,83

COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	84.101,43
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)	41.837,78
MULTA PROPORCIONAL	126.152,16
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	252.091,37

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as seguintes infrações:

IRPJ:

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS DA VENDA DE IMÓVEIS

O contribuinte omitiu receitas referentes à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda E/OU loteamento de terrenos E/OU incorporação de prédios em condomínio, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	151.130,40	150,00
30/06/2010	582.755,93	150,00
30/09/2010	1.183.791,99	150,00
31/12/2010	2.983,00	150,00
31/03/2011	882.719,72	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/03/2011:

Lei nº 9.249 de 1995,
art. 24 art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 534 e 537 do RIR/99

CSLL:

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS DA VENDA DE IMÓVEIS

O contribuinte omitiu receitas referentes à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda E/OU loteamento de terrenos E/OU incorporação de prédios em condomínio, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	151.130,40	150,00
30/06/2010	582.755,93	150,00
30/09/2010	1.183.791,99	150,00
31/12/2010	2.983,00	150,00
31/03/2011	882.719,72	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/03/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Art. 49 da Lei 8.981/95.

Art. 22 da Lei nº 10.684/03.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09.

PIS:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

O contribuinte omitiu receitas referentes à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda E/OU loteamento de terrenos E/OU incorporação de prédios em condomínio, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	151.130,40	150,00
30/06/2010	582.755,93	150,00
30/09/2010	1.183.791,99	150,00
31/12/2010	2.983,00	150,00
31/03/2011	882.719,72	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/03/2010 e 31/03/2011:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

COFINS:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

O contribuinte omitiu receitas referentes à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda E/OU loteamento de terrenos E/OU incorporação de prédios em condomínio, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

31/03/2010	151.130,40	150,00
30/06/2010	582.755,93	150,00
30/09/2010	1.183.791,99	150,00
31/12/2010	2.983,00	150,00
31/03/2011	882.719,72	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/03/2010 e 31/03/2011:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;

art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

3. Conforme se observa do “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 44/76), a Autoridade Fiscal entendeu por realizar a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, com base nos seguintes motivos:

“28. Segundo a legislação vigente, a pessoa física que promover a incorporação de prédio residencial em condomínio será equiparada a pessoa jurídica pela autoridade fiscal, para fins tributários, nos termos dos artigos 150, § 1º, inciso III, e 151, inciso I, do RIR de 1999, *in verbis*:

“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).

§ 1º. São 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). (...)

Art. 151. Serão equiparadas às pessoas jurídicas, em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário, a partir de 1º de janeiro de 1975 (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 6º):

I - as pessoas físicas que, nos termos dos arts. 29, 30 e 68 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, do Decreto-Lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, do Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, ou da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporação ou loteamento em terrenos urbanos ou rurais; (...).” (Grifou-se)

29. 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.

30. O incorporador vende frações ideais do terreno, vinculadas às unidades autônomas (apartamentos, salas, conjuntos etc.) em construção ou a serem construídas, obtendo, assim, os recursos necessários para a edificação. Pode também alienar as unidades já construídas (RIR/99, art. 151).

31. Conforme demonstrado anteriormente, de acordo com as intimações a terceiros realizadas, as vendas foram realizadas antes de concluída a obra. Em 2007, no caso dos senhores Cinézio Geraldo Pereira e Antônio José Procópio e em 2008, no caso da Construtora Altti. Segue trecho do contrato de compra e venda apresentado pelo Sr. Cinézio Geraldo Pereira:

[...]

32. Verifica-se que a obra somente foi concluída em 2011, conforme baixa da construção realizada em nome do próprio Sr. José Wilson Ferreira e outro, averbada na matrícula nº 72822, referente ao apartamento nº 1100, a seguir demonstrado:

[...]

33. 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.

34. 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 1964, arts. 29 e 30).

[...]

36. Assim, verificou-se a hipótese de equiparação de pessoa física à pessoa jurídica, uma vez que o contribuinte promoveu a incorporação imobiliária, em condomínio com outro, ao efetuar a compra de terreno, fracioná-lo em unidades autônomas e realizar a venda antes da construção destas, conforme matrículas e escrituras públicas juntadas aos autos.

37. Desse modo, para se apurar eventual ganho de capital da alienação destes imóveis é necessária a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica”.

4. O entendimento adotado pela Autoridade Fiscal foi de que, em parte dos fatos geradores examinados, o Contribuinte atuou como investidor pessoa física. Em relação a esses fatos, houve o lançamento de ofício de ganho de capital, tomando como sujeito passivo a pessoa física do Contribuinte. Esse lançamento foi autuado junto ao Processo de nº 15504.724338/2015-41.

5. Em relação ao outro conjunto de fatos, a Fiscalização entendeu que o Contribuinte incorreu em incorporação imobiliária, o que levou à equiparação à pessoa jurídica e o lançamento de ofício de IRPJ e reflexos, em consonância com o disposto nos artigos 152 do RIR/99¹.

6. Estas são, portanto, as conclusões constantes do “Termo de Verificação Fiscal”:

- (i) constatada a alienação de imóveis provenientes de incorporação imobiliária, o Contribuinte foi equiparado de ofício à pessoa jurídica, para fins de apuração dos tributos devidos;
- (ii) determinou-se o IRPJ com base nos critérios do lucro arbitrado, uma vez que o Contribuinte não manifestou a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido e não apresentou os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, de manutenção obrigatória na tributação com base no lucro real, conforme intimado a fazê-lo;
- (iii) diante da documentação reunida no presente procedimento fiscal e dos fatos e verificações relatados neste termo, concluiu-se que foram omitidos rendimentos tributáveis de atividades imobiliárias, referentes a unidades vendidas, no ano-calendário 2010 e no primeiro trimestre de 2011, cujos valores estão no Demonstrativo de apuração da base de cálculo.

7. Com base no relatório do Acórdão recorrido nº 10-58.094 (e-fls. 13.178/13.196), a lide pode ser compreendida a partir do contexto fático-jurídico a seguir delineado:

“Relatório

Linhas gerais

Este acórdão tem por objeto julgar a impugnação apresentada contra os lançamentos de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, consubstanciados nos autos de infração de fls. 02/43, cientificados à contribuinte em 09/11/2015. A descrição dos fatos está complementada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 44/76, que é parte integrante dos autos de infração.

¹ **Art. 152.** Equipara-se, também, à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 6º, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 10, inciso IV, e 16).

O valor total do crédito tributário lançado de ofício foi de R\$ 3.090.578,11, conforme quadro de fl. 370, que reproduzo a seguir:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
15504-726.009/2015-35	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 2.027.592,83
15504-726.009/2015-35	Auto de Infração	CSLL	R\$ 756.274,08
15504-726.009/2015-35	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 54.619,83
15504-726.009/2015-35	Auto de Infração	COFINS	R\$ 252.091,37
Total do Crédito Tributário			R\$ 3.090.578,11

Conforme registrado no Termo de Verificação, à fl. 44, os lançamentos de ofício formalizados junto ao presente processo tiveram origem em fiscalização inaugurada em 2014 junto à pessoa física de José Wilson Ferreira, CPF 134.021.536-53 (MPF 06.1.02.00-2014-00135-7). A auditoria-fiscal teve por objeto a análise de operações envolvendo a alienação de imóveis, por parte do fiscalizado.

O entendimento adotado pela autoridade lançadora foi de que, em parte dos fatos geradores examinados, o contribuinte atuou como investidor pessoa física. Em relação a esses fatos, houve o lançamento de ofício de ganho de capital, tomando como sujeito passivo a pessoa física do contribuinte. Esse lançamento foi autuado junto ao processo autônomo de nº 15504.724338/2015-41.

Em relação a outro conjunto de fatos, a fiscalização entendeu que o contribuinte incorreu em incorporação imobiliária, de maneira que levou a efeito o lançamento de ofício de IRPJ e reflexos, em consonância com o disposto nos arts. 152 do RIR/991. A tributação do contribuinte mediante equiparação a pessoa jurídica ocorreu junto aos presentes autos.

Da autuação relativa a IRPJ e reflexos

Os fatos geradores que foram objeto de lançamento de ofício circunscrevem o empreendimento de incorporação imobiliária denominado Condomínio Residencial Positano, um prédio de apartamentos residenciais com 14 apartamento, situado em Belo Horizonte (MG).

O terreno em que foi construído o prédio foi adquirido em 27/12/2006, por José Wilson Ferreira (JOSÉ WILSON) e Alexandre Lobo de Farias (ALEXANDRE LOBO).

A construção teve início em julho de 2007 (ver documento de fl. 1535) e o habite-se foi registrado em 27/01/2011.

A obra foi executada pela Construtora Altti Ltda. (CONSTRUTORA ALTTI).

As unidades individualizadas receberam a seguinte numeração: 300, 400, 500, 600, 700, 800, 900, 1000, 1100, 1200, 1300, 1400, 1500 e 1600.

Os elementos presente aos autos permitem verificar que os apartamentos de nº 600 e 800 foram alienados a terceiros em 2007 (ver documentos de fls. 129/211).

O documento de fl. 219 evidencia que a formalização do protocolo de processo de incorporação imobiliária junto ao registro de imóveis ocorreu no ano seguinte, em 04/09/2008, identificando como incorporadora a CONSTRUTORA ALTTI.

Também foram levadas ao registro de imóveis as escrituras públicas de alienação dos apartamentos de nº 300, 500, 600, 800, 900, 1000, 1200 e 1300, formalizadas entre 26/04/2010 e 30/12/2010, conforme tabela a seguir, copiada das fls. 58/59:

Apartamento	Matrícula	Data da Venda	Valor da Venda (DOI)	Alienante	Adquirente
300	71922	17/05/2010	R\$ 59.328,69	José Wilson/Alexandre Lobo	Construtora Altti Ltda
500	72229	01/11/2010	R\$ 1.000.000,00	José Wilson Ferreira	Ana Maria M. G. Pousa e outros
600	71904	12/05/2010	R\$ 56.688,17	José Wilson/Alexandre Lobo	Antonio José Procópio
800	71903	12/05/2010	R\$ 56.859,82	José Wilson Ferreira/ Alexandre	Cinézio Geraldo Pereira
900	71920	15/05/2010	R\$ 900.000,00	José Wilson Ferreira	Adriana Garcia Rabelo
1000	71921	26/04/2010	R\$ 56.688,17	José Wilson/Alexandre Lobo	Construtora Altti Ltda
1200	72321	30/12/2010	R\$ 900.000,00	José Wilson Ferreira	Leticia Ribeiro Marquete
1300	71923	17/05/2010	R\$ 56.859,82	José Wilson/Alexandre Lobo	Construtora Altti Ltda

O cerne do litígio reside nas diferentes versões apresentadas pelo contribuinte e pela fiscalização a respeito das condições e circunstâncias que circunscreveram esse conjunto de alienações.

Intimada a manifestar-se no curso do procedimento (ver resposta à intimação às fls. 83/128), o fiscalizado apresentou a seguinte tese:

- JOSÉ WILSON e ALEXANDRE LOBO eram os proprietários dos terrenos em que restou construído o prédio de 14 apartamentos.
- Por meio do contrato de fls. 88/95, datado de 10/05/2007, os proprietários teriam ajustado com a CONSTRUTORA ALTTI a permuta do terreno por unidades prontas (negócio jurídico de “permuta no local”). A cessão do terreno teria como contrapartida o recebimento de 3 dos 14 apartamentos a serem construídos, quais sejam, as unidades de nº 1300, 1500 e 1600. Dois apartamentos seriam vertidos para JOSÉ WILSON e um para ALEXANDRE LOBO.
- A construtora, agora proprietária dos 11 apartamentos restantes, “alienaria a terceiros as demais ‘frações ideais’, instituindo condomínio entre os adquirentes e os permutantes, condomínio este o qual contrataria a Construtora Altti para a construção do edifício” (ver fl. 84).
- Ato contínuo a essa negociação, JOSÉ WILSON teria ajustado com a construtora (por meio do contrato de fls. 96/114, datado de 10/06/2007), a aquisição de 6 unidades adicionais: os apartamentos de nº 400, 500, 700, 900, 1100 e 1200.

e) Nesse contexto, JOSÉ WILSON teria agido como investidor no empreendimento, e não como incorporador. Já a Construtora Altti teria sido a efetiva incorporadora. Em consequência, “a tributação relativa às alienações das unidades imobiliárias foram tributadas através de ganho de capital-pessoa física” (ver declaração à fl. 86).

f) Note-se que as partes não levaram a registro público os contratos de fls. 88/95 e 96/114. Todavia, o fiscalizado alega que eles refletem as operações efetivamente realizadas.

Já a fiscalização, de plano, evidencia as dissonâncias existentes entre (i) os contratos de fls. 88/95 e 96/114 e (ii) as escrituras públicas relativas às alienações dos apartamentos 300, 500, 600, 800, 900, 1000, 1200 e 1300. Argumenta que esses contratos não foram levados a registro público e que as escrituras evidenciam JOSÉ WILSON e ALEXANDRE LOBO como os efetivos proprietários dos imóveis, quando das alienações.

De vez que teria havido a venda de imóveis antes do término da construção por parte do proprietário, estaria caracterizada a realização de incorporação imobiliária por parte dos proprietários/alienantes. Como corolário, estaria perfectibilizada a hipótese de equiparação a pessoa jurídica, de que tratam os artigos 150 e 151 do RIR/99.

Os tributos devidos na condição de pessoa jurídica (IRPJ e reflexos) foram então exigidos com forte no arbitramento da receita, conforme disposto no art. 534 do RIR/99 (ver mecanismo de apuração da base de cálculo à fl. 71), *verbis*:

Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado. (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º)

Relativamente aos custos do empreendimento, a fiscalização assim registrou, à fl. 71: “Tendo em vista que o contribuinte ao ser intimado a apresentar a escrituração contábil do empreendimento optou por simular uma permuta que nunca ocorreu, o mesmo deixou de apurar o custo do empreendimento, os mesmos foram considerados nulos para efeitos de apuração do lucro arbitrado (art. 534 do RIR/99).

A fiscalização entendeu, ainda, que “o interessado em tese simulou, de forma dolosa uma situação jurídica com a finalidade de se eximir da equiparação à pessoa jurídica”, o que repercutiu (i) na aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, e (ii) na formalização de representação fiscal para fins penais”.

8. Em 09.11.2015 (e-fl. 371), o Contribuinte foi cientificado da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 374/420), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) no que tange à efetividade dos contratos de fls. 88/95 e 96/114, repisa os argumentos de fato apresentados na resposta à intimação de fls. 83/128;
- (ii) traz à colação argumentos novos e apresenta uma nova tese: a de que o proprietário José Wilson efetivamente teria incorrido em incorporação imobiliária, o que originalmente era negado;
- (iii) evidência que as partes deixaram de levar os contratos de fls. 88/95 e 96/114 ao registro público intencionalmente, com o propósito de escapar à tributação do imposto de transferência municipal – ITBI;
- (iv) ratifica a efetiva existência dos negócios jurídicos de permuta (relativamente às unidades 1300 e 1500) e de compra e venda de frações ideais (relativamente às unidades 400, 500, 700, 900, 1100 e 1200) com a Construtora Altti, mas argumenta não ter incorrido em simulação ou dolo;
- (v) na ausência de dolo, entende improcedente a aplicação (a) da regra de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN e da (b) da multa qualificada de 150%. Solicita, pois, o cancelamento do lançamento de ofício, no que tange (a) aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2010, em face da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN e (b) da multa mais gravosa. Requer, ainda, a extinção da representação fiscal para fins penais;
- (vi) relativamente à receita auferida em períodos não alcançados pela decadência, reclama que lhe seja conferido o custo correspondente, em consonância com o previsto na parte final do artigo 534 do RIR/99.

9. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 24 de fevereiro de 2017, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (“DRJ/POA”), em Acórdão de nº 10-58.094 (e-fls. 13.178/13.196), entendeu por bem julgá-la **parcialmente procedente**, ao fundamento de que:

- (i) a análise dos elementos de prova juntados aos autos pela Fiscalização e pelo Interessado não deixa dúvidas de que o Contribuinte José Wilson, em conluio com Alexandre Lobo e a pessoa jurídica Construtora Altti, praticou atos jurídicos – omissivos e comissivos –, classificáveis como simulação, fraude e sonegação, com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, de que José Wilson teria praticado negócios jurídicos de incorporação imobiliária;
- (ii) ao tempo em que ocultou as reais circunstâncias que circunscreveram sua efetiva participação nos negócios jurídicos de alienação de apartamentos do Condomínio Residencial Positano, José Wilson simplesmente ignorou o

comando normativo que determina a equiparação do proprietário alienante à pessoa jurídica, deixando de oferecer à tributação na forma devida os ganhos auferidos com a venda dos imóveis;

- (iii) o Contribuinte declarou que os custos de construção relativos à alienação dos apartamentos foram superiores às receitas correspondentes, de maneira que, mesmo declarando como pessoa física, informou não ter auferido ganho algum em relação aos negócios jurídicos realizados;
- (iv) o Fiscalizado José Wilton também realizou a alienação de unidades a adquirentes finais antes do término da obra, figurando como incorporador de fato, ao lado do incorporador de fato e de direito, Construtora Altti;
- (v) o artigo 152 do RIR/99, equipara à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias, se iniciar a alienação das unidades antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação da construção do prédio;
- (vi) o Fiscalizado incorreu em incorporação imobiliária e agiu com o intuito de ocultar tal situação, exteriorizando manifestações de vontade distintas da verdade material, o que caracteriza inequivocamente a prática de simulação;
- (vii) a tese de inexistência de dolo na conduta, todavia, não encontra respaldo nos fatos;
- (viii) é razoável admitir que boa parte desses depósitos efetivamente concorreu para a formação do custo dos apartamentos 500, 900 e 1200, à vista do instrumento de fls. 96/114. Nesse contexto, entendo razoável que seja contemplado na base de cálculo do lucro arbitrado o valor equivalente ao custo contratado em relação a essas unidades, com base nos valores indicados nas tabelas de fl. 98.

10. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. CONCEITO DE INCORPORADOR.

Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratarem a construção de edifícios para fins de constituição de condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. EQUIPARAÇÃO.

São consideradas empresas individuais as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA.

A perpetração de atos simulados com o intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de tributos devidos, bem como de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, justifica a imposição da multa de ofício qualificada de 150%.

ARBITRAMENTO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

Será contemplado, na apuração do lucro arbitrado da atividade imobiliária, o custo do imóvel, devidamente comprovado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

11. Em 14.03.2017, o Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 10-58.094, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 13.204) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 13.213/13.235), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

12. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

13. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

14. Como se denota dos autos, o Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **14.03.2017** (e-fl. 13.204), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **10.04.2017** (e-fl. 13.212), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

15. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

II – Delimitação da Lide

16. O objeto do presente litígio consiste na verificação do lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal em razão de suposta omissão de receitas provenientes da venda de unidades imobiliárias do Recorrente. Tal conduta ensejou sua equiparação à pessoa jurídica, conforme previsto no artigo 150, §1º, inciso III e 151, inciso I, do RIR/1999⁴, bem como a aplicação da multa qualificada de 150%, fundada em conduta dolosa.

17. Conforme relatado na decisão recorrida, a Fiscalização apurou que o Contribuinte participou de empreendimento imobiliário (Condomínio Residencial Positano), tendo promovido a construção e a posterior alienação de unidades autônomas. A Fiscalização considerou

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

³ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

⁴ **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).

§ 1º. São 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).

(...)

Art. 151. Serão equiparadas às pessoas jurídicas, em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário, a partir de 1º de janeiro de 1975 (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 6º):

I - as pessoas físicas que, nos termos dos arts. 29, 30 e 68 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, do Decreto-Lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, do Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, ou da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporação ou loteamento em terrenos urbanos ou rurais.

caracterizada a atuação como incorporador, o que ensejaria sua equiparação à pessoa jurídica para fins tributários, com tributação pelo lucro arbitrado⁵.

18. O Contribuinte, por sua vez, sustenta que: **(i)** não atuou como incorporador imobiliário, pois recebeu duas unidades a título de permuta⁶ e adquiriu outras seis para posterior alienação; **(ii)** como a Construtora Altti não havia transferido para si 77% dos lotes, o Recorrente não teve que transferir as seis unidades adquiridas, pois estavam em seu próprio nome; **(iii)** com relação aos demais apartamentos (não adquiridos pelo Recorrente e não relativos à permuta) foram alienados pela Construtora, e transferidos pelo Recorrente aos terceiros, por conta e ordem dessa; **(iv)** os contratos e os recebimentos foram formalizados diretamente entre compradores e a Construtora. Defende, ainda, que a multa qualificada é indevida, pois inexistente prova de dolo, fraude ou simulação, e alega decadência do crédito tributário em relação aos fatos geradores de 2010.

19. Assim, a lide limita-se à análise: **(i)** dos custos de construção; **(ii)** da multa qualificada, e da **(iii)** a ocorrência de decadência do direito de lançar.

III – Análise da Alegação Preliminar de Decadência do Crédito Tributário

20. O Recorrente reitera a alegação de decadência, pois entende que o Fisco não constituiu devidamente o crédito tributário, porquanto foi lançado a destempo.

22. No mais alega que, *“face à contagem do prazo decadencial do Artigo 150, §4º do CTN, ficam alcançados pela decadência todo o crédito tributário cujos fatos geradores refira ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2010”*.

23. Registre-se que, tais alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido:

“Os elementos presentes aos autos, portanto, não deixam dúvidas a respeito da prática de atos dolosos, tendentes a ocultar a condição de incorporador do fiscalizado e a reduzir indevidamente os tributos devidos.

Com isto, tem-se por corolário (i) que a regra decadencial aplicável ao caso concreto é aquela prevista no art. 173, I, do CTN, tal qual levado a efeito pela

⁵ De acordo com o “Termo de Verificação Fiscal”: “29. 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. 30. O incorporador vende frações ideais do terreno, vinculadas às unidades autônomas (apartamentos, salas, conjuntos etc.) em construção ou a serem construídas, obtendo, assim, os recursos necessários para a edificação. Pode também alienar as unidades já construídas (RIR/99, art. 151). 31. Conforme demonstrado anteriormente, de acordo com as intimações a terceiros realizadas, as vendas foram realizadas antes de concluída a obra. Em 2007, no caso dos senhores Cinézio Geraldo Pereira e Antônio José Procópio e em 2008, no caso da Construtora Altti. Segue trecho do contrato de compra e venda apresentado pelo Sr. Cinézio Geraldo Pereira: [...]”.

⁶ No item 10 das razões recursais o Recorrente menciona que recebeu três apartamentos em razão da permuta, já no item 12 alega que recebeu dois (1300 e o 1500).

fiscalização e (ii) que está correta a aplicação da multa qualificada de 150% em relação aos fatos geradores que escaparam à tributação”.

24. Como se vê, a decadência prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional deve ser aplicada apenas em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o direito de antecipar o pagamento e **desde que não haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação**:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 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**.

25. De acordo com o texto legal, a regra de decadência prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento do tributo e não houver comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, pois, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional⁷.

26. No caso concreto, note-se que a Autoridade Fiscal entendeu que as condutas praticadas pelo Recorrente teriam intuito de fraudar a legislação tributária, configurando a hipótese de sonegação. Confira-se:

“64. Resta comprovado no procedimento fiscal o intuito do contribuinte em mascarar a atividade de incorporação imobiliária com um suposto contrato de permuta que conforme já demonstrado anteriormente não ocorreu e com a alegação que logo após a operação de permuta (02 meses) adquiriu as frações ideais do restante do empreendimento, não havendo nenhum registro de tais operações.

65. Verifica-se, que de forma dolosa, o contribuinte tentou ocultar a atividade de incorporação imobiliária, o que fica claramente demonstrado ao analisar as matrículas dos imóveis juntadas aos autos.

66. Outra ilicitude constatada nos autos foi a de ocultar o valor real da operação ao realizar a transferência do imóvel por valor significativamente menor ao real,

⁷ **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;

comprovado mediante diligências realizadas aos compradores das unidades 300, 600, 800, 1000 e 1300:

Apartamento	Matrícula	Data da Venda	Valor da Venda (DOI)	Valor Real Comprovado Aproximado
300	71922	17/05/2010	R\$ 59.328,69	R\$ 469.333,00
600	71904	12/05/2010	R\$ 56.688,17	R\$ 641.564,00
800	71903	12/05/2010	R\$ 56.859,82	R\$ 629.896,33
1000	71921	26/04/2010	R\$ 56.688,17	R\$ 469.333,00
1300	71923	17/05/2010	R\$ 56.859,82	R\$ 469.333,00

67. Assim sendo, constatou-se que o contribuinte praticou conduta definida como sonegação no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, reproduzido abaixo, a qual evidencia seu intuito de fraudar a legislação tributária, impedindo que a autoridade fazendária tivesse conhecimento da percepção pelo mesmo, no ano-calendário de 2010, de rendimentos tributáveis auferidos relativo à venda de imóveis:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". (destaques no original)

27. O Acórdão recorrido, por sua vez, ao tratar especificadamente do dolo, consignou:

“A tese de inexistência de dolo na conduta, todavia, não encontra respaldo nos fatos.

É bastante evidente que o fiscalizado tinha pleno conhecimento das circunstâncias que circunscreveram as alienações, tendo agido objetivamente de maneira a disfarçar a sua efetiva condição jurídica de incorporador, reduzindo ilicitamente os tributos devidos à Fazenda Pública federal.

O dolo que contamina a conduta do agente pode ser facilmente depreendido a partir da observação dos dados que foram declarados pelo contribuinte à RFB, quando da apresentação dos “Demonstrativos de apuração dos ganhos de capital”, nas DIRPFs relativas aos anos de 2009 e 2010.

Relativamente à alienação dos apartamentos 500, 700, 900 e 1.100, o declarante atribuiu ao custo de construção de cada unidade valor igual ou pouco superior ao valor de venda, o que repercutiu, sistematicamente, na apuração de ganho de capital igual a zero. Senão, vejamos a tabela a seguir, de onde transcrevo dados dos respectivos demonstrativos de ganho de capital:

DIRPF	Unidade	Data da alienação	Valor alienação	Custo de aquisição
2010	1.100	05/01/2009	750.000,00	750.000,00
2010	700	26/08/2009	700.000,00	740.000,00
2011	900	18/05/2010	900.000,00	1.036.819,91
2011	500	07/07/2010	1.000.000,00	1.036.819,91

Ocorre que o custo de aquisição desses imóveis, conforme o contrato de fls. 96/114, é substancialmente inferior aos valores declarados, como se vê na transcrição do excerto a seguir (ver fl. 98 dos autos):

IG: BELO HORIZONTE, DRE V - PREÇO DE CUSTO PREVISTO V.1 R\$ 120.960,00 : apto 400 R\$ 121.920,00 : apto 500 R\$ 125.280,00 : apto 700 R\$ 127.920,00 : apto 900 R\$ 129.840,00 : apto 1100 R\$ 130.800,00 : apto 1200 relativos à fração ideal, equivalente ao rateio do custo de construção e regularização das unidades autônomas, dadas em permuta para pagamento do preço do terreno e dos respectivos coeficientes de participação no custo de construção das áreas comuns, área de lazer e jardins. V.2 R\$ 383.040,00 : apto 400 R\$ 386.080,00 : apto 500 R\$ 396.720,00 : apto 700 R\$ 405.080,00 : apto 900 R\$ 411.160,00 : apto 1100 R\$ 414.200,00 : apto 1200 relativos ao custo de construção da unidade autônoma objeto deste negócio jurídico e à participação nos rateios previstos em IV.5 deste contrato.		Fl. 98
---	--	--------

O custo de aquisição do apartamento nº 500, por exemplo, consta no contrato como sendo de R\$ 508.000,00 (R\$ 121.920,00 + R\$ 386.080,00), enquanto o custo declarado na DIRPF foi de R\$ 1.036.819,91: mais do que o dobro!

Note-se que os apartamentos 500 e 900, em que pese tenham áreas diferentes, apresentam exatamente o mesmo custo de aquisição junto ao demonstrativo de ganho de capital – R\$ 1.036.819,91 –, o que ressalta ainda mais a fraude.

Os elementos presentes aos autos, portanto, não deixam dúvidas a respeito da prática de atos dolosos, tendentes a ocultar a condição de incorporador do fiscalizado e a reduzir indevidamente os tributos devidos”.

28. Pelo que se observa, a premissa utilizada pela Autoridade Fiscal para aplicar a multa na modalidade qualificada foi a de que o Recorrente *“de forma dolosa, tentou ocultar a atividade de incorporação imobiliária”* e que, *“teria impedido o Fisco de ter conhecimento dos rendimentos auferidos relativo à venda de imóveis”*.

29 O Acórdão recorrido, por sua vez, partiu da *“observação dos dados que foram declarados pelo contribuinte à RFB, quando da apresentação dos “Demonstrativos de apuração dos ganhos de capital”, nas DIRPFs”*.

30. Registre-se que, em relação a esses fatos mencionados pela decisão recorrida houve o lançamento de ofício de ganho de capital (Processo de nº 15504.724338/2015-41), de modo que, tal menção não justifica a qualificação da multa no presente caso.

31. Como se vê, não há demonstração direta da conduta dolosa do Recorrente. Aliás, os elementos que constam dos autos revelam justamente o oposto.

32. Tanto o é que, a própria decisão recorrida reconheceu que a transferência das unidades 300, 600, 800, 1000 e 1300 à Construtora se deram em momento posterior e em conformidade com o negócio jurídico de permuta - cancelando o crédito tributário com relação às essas unidades -, bem como reconheceu a maior parte dos recursos transferidos pelo Recorrente à conta do condomínio como custos de construção, conforme se verifica dos trechos abaixo:

O conjunto de extratos juntados a partir da fl. 450 evidencia a efetiva existência de uma conta corrente bancária constituída em nome do condomínio e administrada pela CONSTRUTORA ALTTI, para onde convergiram depósitos realizados pelos adquirentes das frações ideais. Já os documentos juntados a partir da fl. 1535 revelam custos que foram contratados em nome do condomínio, não havendo razões nos autos que permitam desaboná-los.

Ou seja, o fluxo financeiro evidenciado pela movimentação da conta bancária 7005250-8 e os documentos juntados a partir da fl. 1535 corroboram a tese da impugnante de que efetivamente houve uma operação de permuta, que deu suporte ao processo de incorporação que lhe sucedeu, bem como a aquisição de direitos em relação a unidades a construir, por parte de JOSÉ WILSON.

Em resumo: os elementos presentes aos autos confirmam a tese da contribuinte de que efetivamente a incorporação imobiliária foi realizada com suporte em operação de permuta no local, bem como que o fiscalizado teria pactuado unidades a construir com a CONSTRUTURA ALTTI. Todavia, a utilização sistemática de contratos de gaveta e de atos simulados não permite que se visualize, com a devida clareza, o encadeamento completo dos negócios jurídicos que circunscreveram a totalidade das unidades que restaram negociadas.

Como corolário dessas circunstâncias, firmo a convicção de que efetivamente a maior parte dos recursos transferidos por JOSÉ WILSON à conta corrente 7005250-8 foram destinados à cobertura de custos de construção de unidades no Condomínio Residencial Positano. Todavia, não é possível confirmar que todas as transferências realizadas de 2006 a 2010 correspondem exatamente ao custo de construção dessas unidades, até porque o montante dos valores transferidos (R\$ 4.828.582,21, conforme informação de fl. 413) é substancialmente superior aos valores constantes do contrato de fls. 96/114 (R\$ 3.153.000,00, conforme informação de fl. 98).

Na esteira desse entendimento, são necessários dois conjuntos de ajustes ao lançamento de ofício:

- a) o cancelamento do crédito tributário constituído em relação às unidades de nº 300, 600, 800, 1000 e 1300, de vez que a alienação das frações ideais pertinentes a essas unidades à CONSTRUTORA ALTTI ocorreu em momento pretérito e em conformidade com negócio jurídico de permuta, havendo indícios inequívocos de que as escrituras públicas registradas em 2010 é que incorporam informações simuladas;
- b) o reconhecimento dos custos de construção devidamente comprovados, no que tange às unidades de nº 500, 900 e 1200, em consonância com o disposto no art. 534 do RIR/99.

33. Assim, não restou demonstrado que o Recorrente tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, de modo que, deve-se reconhecer a regra de decadência prevista no artigo 150,

§4º, do Código Tributário Nacional, pela qual passados cinco anos da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado tacitamente o lançamento por homologação.

34. No caso concreto, os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010 poderiam ter sido constituídos até **31.03.2015, 30.06.2015 e 30.09.2015**. Considerando que o Recorrente foi cientificado do lançamento em **09.11.2015** (e-fls. 370/373), tem-se que os créditos tributários constituídos em 31.03.2010, 30.06.2010 e 30.09.2010 estão fulminados pela decadência.

35. Com efeito, entendo por acatar a alegação preliminar de decadência, razão pela qual consideram-se homologados tacitamente os créditos tributários de 31.03.2010, 30.06.2010 e 30.09.2010, decaindo o direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício com relação a tais períodos de apuração.

IV – Análise das Alegações Meritórias

IV.1 – Análise das Alegações Relativas aos Custos de Construção

36. Verifico, inicialmente, que o Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação. Tanto o é que, afirma logo no início do tópico *“tal como informado e indicado na impugnação protocolizada em 09/12/2015, ao qual fazemos referência direta, e ratificamos na íntegra como se aqui estivesse transcrita”*.

37. Em síntese, o Recorrente aduz que a decisão recorrida foi assertiva ao reconhecer que a transferência das unidades 300, 600, 800, 1000 e 1300 à Construtora se deram em momento posterior e em conformidade com o negócio jurídico de permuta, de que modo que, restaram cancelados os créditos tributários referentes a essas unidades. Contudo, entende o Recorrente que a decisão recorrida não andou bem quanto ao reconhecimento dos custos com relação às unidades alienadas, já que restou comprovada a transferência de R\$ 4.828.582,21 e foi reconhecido apenas o valor R\$ 3.153.000,00.

38. De suas razões, colhe-se o seguinte:

“32 - Assim, a DRJ/POA ao reconhecer a existência da operação de permuta, aproveitou para, desde logo, e em ato contínuo ao seu reconhecimento, ressaltar que em tendo efetivamente havido a permuta (como pela mesma reconhecido), haveria consequências diretas para o crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração.

33 Uma das consequências naturais foi o óbvio e necessário cancelamento do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, por entender que as transferências de s unidades de nº 300, 600, 800, 1000 e 1300 não se deram por permuta, e si p r alienação onerosa. E com a confirmação pela DRJ/POA de que efetivamente houve permuta, a suposta receita decorrente de uma irreal alienação pelo Recorrente, não teria existido (como de fato não existiu). E assim

portanto se faz necessário o cancelamento do crédito tributário relativo e decorrente a esta receita que não existiu.

Tudo absolutamente correto. Tanto o entendimento da DRJ/POA quanto à existência de fato da permuta, quanto à necessidade de cancelamento do referido crédito tributário.

34 - Natural também a consequência manifestada pela DRJ/POA e apresentada no item "h" do trecho acima transcrito (item "31" supra), quanto à necessidade de ajuste ao lançamento de ofício no que diz respeito ao reconhecimento dos custos de construção.

[...]

35 - Ou seja. Reconheceu a DRJ/POA que para fins de apuração do lucro arbitrado, faz-se necessário ajustar o lançamento de ofício de forma a deduzir da receita bruta, os custos de construção **DEVIDAMENTE COMPROVADOS** pelo Recorrente, tributando-se somente a diferença, ou seja, o efetivo lucro.

[...]

41 - E além dos valores aportados à conta do Condomínio e que somam conforme qualquer dos elementos de prova acima (e por todos eles) o valor de R\$4.828.582,21, há que se acrescer ainda o valor de R\$168.070,00 pago pelo Recorrente à Linea D'Oro, relativamente à confecção dos móveis para os seis apartamentos, tudo conforme contrato firmado com a mesma, e comprovante de TED anexados aos autos às fls. 3a.a 534.

42 - Assim, os "**Custos Devidamente Comprovados**" dos 6 apartamentos, e mencionados pela DRJ/POA, devendo ser reconhecidos para fins de apuração do lucro arbitrado, de R\$4.996.652,21.

[...]

43 - No entanto, e muito obstando haver a previsão legal de dedução da receita bruta, do "... custo do imóvel devidamente comprovado" (art. 534, RIR/99), e ter reconhecido a DRJ/POA por unanimidade (fls 13191, trecho já transcrito) que há que se ajustar o lançamento de ofício no sentido de forma ao "**... reconhecimento dos custos de construção DEVIDAMENTE COMPROVADOS, no que tange às unidades de nº 500, 900 e 1200**", determinou a mesma DRJ que o valor dos custos a serem utilizados para fins de determinação do lucro arbitrado, não seriam aqueles DEVIDAMENTE COMPROVADOS pelo Recorrente, mas sim os estabelecidos em um contrato firmado antes do início das obras, sob uma cláusula denominada "Preço de Custo PREVISTO".

Ou seja, entre o custo DEVIDAMENTE COMPROVADO por meio de três elementos de prova distintos, e o custo PREVISTO antes do início das obras (sujeito pois a toda sorte de incertezas — donde o termo "custo previsto" estabelecido no contrato), entendeu a DRJ/POA por ignorar por completo os custos devidamente

comprovados como prevê o RIR/99 e efetivamente incorridos durante as obras, e utilizar os custos previstos antes das obras!

Ora! Não há, sob qualquer ótica ou critério que se queira utilizar, nenhuma justificativa para tanto”. (destaques no original)

39. Com efeito, entendo que assiste parcial razão ao Recorrente nesse ponto.

40. Rememore-se que a própria Autoridade Julgadora de 1ª instância reconheceu que a transferência das unidades 300, 600, 800, 1000 e 1300 à Construtora se deram em momento posterior e em conformidade com o negócio jurídico de permuta, tanto que seria necessário o ajuste no lançamento para “cancelamento do crédito tributário em relação às unidades de nº 300, 600, 800, 1000 e 1300”, bem como reconheceu os “custos de construção devidamente comprovados, no que tange às unidades de nº 500, 900 e 1200”. No tocante aos valores, consignou expressamente que “o valor de R\$ 4.828.582,21 corresponde ao montante de depósitos realizados pelo contribuinte na conta corrente 7005250-8”, conforme se verifica dos trechos abaixo:

O conjunto de extratos juntados a partir da fl. 450 evidencia a efetiva existência de uma conta corrente bancária constituída em nome do condomínio e administrada pela CONSTRUTORA ALTTI, para onde convergiram depósitos realizados pelos adquirentes das frações ideais. Já os documentos juntados a partir da fl. 1535 revelam custos que foram contratados em nome do condomínio, não havendo razões nos autos que permitam desaboná-los.

Ou seja, o fluxo financeiro evidenciado pela movimentação da conta bancária 7005250-8 e os documentos juntados a partir da fl. 1535 corroboram a tese da impugnante de que efetivamente houve uma operação de permuta, que deu suporte ao processo de incorporação que lhe sucedeu, bem como a aquisição de direitos em relação a unidades a construir, por parte de JOSÉ WILSON.

Em resumo: os elementos presentes aos autos confirmam a tese da contribuinte de que efetivamente a incorporação imobiliária foi realizada com suporte em operação de permuta no local, bem como que o fiscalizado teria pactuado unidades a construir com a CONSTRUTURA ALTTI. Todavia, a utilização sistemática de contratos de gaveta e de atos simulados não permite que se visualize, com a devida clareza, o encadeamento completo dos negócios jurídicos que circunscreveram a totalidade das unidades que restaram negociadas.

Como corolário dessas circunstâncias, firmo a convicção de que efetivamente a maior parte dos recursos transferidos por JOSÉ WILSON à conta corrente 7005250-8 foram destinados à cobertura de custos de construção de unidades no Condomínio Residencial Positano. Todavia, não é possível confirmar que todas as transferências realizadas de 2006 a 2010 correspondem exatamente ao custo de construção dessas unidades, até porque o montante dos valores transferidos (R\$ 4.828.582,21, conforme informação de fl. 413) é substancialmente superior aos valores constantes do contrato de fls. 96/114 (R\$ 3.153.000,00, conforme informação de fl. 98).

41. Esta Relatora analisou os documentos apresentados pelo Recorrente - em específico a planilha de fl. 413 mencionada pela decisão recorrida e os documentos comprobatórios (e-fls. 447/526) – e, seguindo a mesma lógica da decisão recorrida (*conformidade*

com valores transferidos), entendo que o montante dos valores transferidos (R\$ 4.828.582,21)⁸ deve ser reconhecido como custo de construção, conforme sintetiza a tabela abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS				
DATA	VALOR	CONFIRMADO PELA DRJ	DOCUMENTAÇÃO	E-FLS.
11.06.2006	86.566,15	86.566,15	RECIBO	447
04.10.2006	54.861,73	54.861,73	RECIBO	448
10.11.2006	50.882,49	50.882,49	RECIBO	449
09.07.2007	67.125,00	67.125,00	EXTRATO BANCÁRIO	450
06.08.2007	110.625,00	110.625,00	EXTRATO BANCÁRIO	452
05.09.2007	110.625,00	110.625,00	EXTRATO BANCÁRIO	454
05.10.2007	110.625,00	110.625,00	EXTRATO BANCÁRIO	456
05.11.2007	110.625,00	110.625,00	EXTRATO BANCÁRIO	458
05.12.2007	129.194,75	129.194,75	EXTRATO BANCÁRIO	460
07.01.2008	127.877,25	127.877,25	EXTRATO BANCÁRIO	462
12.02.2008	127.877,25	127.877,25	EXTRATO BANCÁRIO	465
05.03.2008 *	127.125,00	127.125,00	EXTRATO BANCÁRIO	467
07.04.2008	186.513,41	186.513,41	EXTRATO BANCÁRIO	469
06.05.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	471
05.06.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	473
04.07.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	475
05.08.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	477
09.09.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	480
07.10.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	482
05.11.2008	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	484
05.12.2008	54.612,00	54.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	487
05.12.2008	102.800,44 ⁹	102.800,00 ¹⁰	EXTRATO BANCÁRIO	487
05.12.2008	49.294,44	49.294,44	EXTRATO BANCÁRIO	487

⁸ Inclusive a somatória dos recursos representa um valor um pouco maior que o reconhecido pela decisão recorrida, de R\$ 4.883.194,65.

⁹ Valor que consta dos documentos.

¹⁰ Valor que consta da planilha de fl. 413.

05.01.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	489
05.02.2009	54.612,00	54.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	491
05.02.2009	54.000,00	54.000,00	EXTRATO BANCÁRIO	491
05.03.2009	103.156,00	103.156,00	EXTRATO BANCÁRIO	493
05.03.2009	102.000,00	102.000,00	EXTRATO BANCÁRIO	493
06.04.2009	54.612,00	54.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	495
06.04.2009	54.000,00	54.000,00	EXTRATO BANCÁRIO	495
05.05.2009	58.497,00	58.497,00	EXTRATO BANCÁRIO	497
05.05.2009	57.885,00	57.885,00	EXTRATO BANCÁRIO	497
05.06.2009	54.612,00	54.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	500
05.06.2009	54.000,00	54.000,00	EXTRATO BANCÁRIO	500
06.07.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	502
05.08.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	504
08.09.2009	54.612,00	54.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	507
08.09.2009	54.000,00	54.000,00	EXTRATO BANCÁRIO	507
05.10.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	509
05.11.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	511
09.11.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	511
07.12.2009	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	513
11.01.2010	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	516
09.02.2010	108.612,00	108.612,00	EXTRATO BANCÁRIO	517
05.03.2010	260.000,00	260.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	518
20.04.2010	70.000,00	70.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	519
27.04.2010	50.000,00	50.000,00	RECIBO	520
03.05.2010 *	130.000,00	130.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	521
20.05.2010	50.000,00	50.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	522
31.05.2010	40.000,00	40.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	523
08.06.2010	100.000,00	100.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	524
07.07.2010	22.186,74	22.186,74	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	525

08.07.2010	60.000,00	60.000,00	COMPROVANTE DE TRANSFERÊNCIA	526
TOTAL	4.883.194,65	4.828.582,21	-	-

42. E, da mesma forma que a decisão recorrida reconheceu a importância de R\$ 168.000,00 como custo de fornecimento e instalação de mobiliário na razão de 1/6 para cada uma das unidades alienadas (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200), entendo que o mesmo raciocínio deve ser aplicado aqui, pois como pontuou o Recorrente:

"24 - No entanto, e apesar de previsto um custo total de R\$3.153.000,00, o total das "chamadas" para aportes realizadas pela Construtora para o Recorrente, relativamente às suas 6 unidades, foram de R\$4.828.582,21, conforme comprovantes de depósito (TEDs) apresentados pelo Recorrente, e extratos bancários da conta do "Condomínio Residencial Positano" apresentados pelo Recorrente, todos devidamente anexado aos autos, bem como lançamentos realizados nos livros contábeis do "Condomínio Residencial Positano" (Livros Razão e Diário acostados aos autos).

Além do valor das "chamadas" acima referidas, contratou o Recorrente a confecção de móveis para os 6 apartamentos, conforme contrato para *"fornecimento e instalação de mobiliário para dormitórios e rouparia para os apartamentos 400, 500, 700, 900, 1100 e 1200 do Edifício Positano"* (fls 531 a 533) firmado pelo Recorrente com a 'Linea D'Oro' no valor de R\$2.68.070,00. Tanto o contrato quanto TED de mesmo valor realizado em 15/01/2010 (fls. 534), carreados aos autos juntamente com a impugnação.

25 - Desta forma, é absolutamente inequívoco e de indiscutível clareza, que o custo total para o Recorrente, dos 6 apartamentos (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200), foi o somatório dos valores das 'chamadas' aportados na conta do Condomínio, com o valor do mobiliário contratado junto à Linea D'Oro, ou seja, R\$4.996.652,21.

26 - Assim, ainda que o contrato de construção a preço de custo firmado entre o Recorrente e a Construtora trouxesse um Custo PREVISTO de R\$3.153.000,00 para os seis apartamentos, efetivamente, e com lastro em documentos bancários (TEDs e Extratos) e contábeis (Livros Diário e Razão), o custo EFETIVO (não previsto, mas EFETIVAMENTE) incorrido pelo Recorrente para a construção das 6 unidades, foi de R\$4.996.652,21.

27 - Apesar de na teoria cada unidade ter um custo de construção distinto da outra, na prática isto é impossível!

Ao adquirir o cimento, a areia, o aço, o concreto; ao contratar a mão de obra, os projetos, etc., tudo é feito para o edifício como um todo.

Assim, o Recorrente ao efetuar o aporte na conta corrente do Condomínio, não o faz de forma que X Reais sejam para a unidade X e Y Reais sejam para a unidade Y.

Está-se aportando para a construção das 6 unidades de que é proprietário e responsável pelo custeio.

Da mesma forma, ao contratar com a Linea D'Oro, o contrato com esta (anexo aos autos) somente especificou que o mobiliário seria para os 6 apartamentos, e custaria R\$168.070,00, sem discriminar quanto custaria os móveis de cada apartamento.

28 - Desta forma, tendo o Recorrente aportado R\$4.996.652,21 para a construção de 6 apartamentos, há que se assumir que o custo individual de cada um é um sexto desse valor, ou seja, cada apartamento teve o custo de R\$832.775,37". (destaques no original)

43. Em síntese, tem-se o seguinte cenário:

ITEM	UNIDADE	DECISÃO RECORRIDA	CUSTOS RECONHECIDOS PELA DECISÃO RECORRIDA	ALEGAÇÕES DO RECORRENTE
1	300	Cancelamento do crédito tributário	-	-
2	400	A decisão recorrida entende que restou justificado os repasses de valores realizados pelo Recorrente à conta corrente 7005250-8 para construção de outras seis unidades (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200).	Custo de fornecimento e instalação de mobiliário no valor R\$ 28.000,00 e custo de contrato no valor de R\$ 504.000,00, totalizando R\$ 532.000,00.	O custo devidamente comprovado é de R\$ 832.775,37.
3	500	A decisão recorrida entende que restou justificado os repasses de valores realizados pelo Recorrente à conta corrente 7005250-8 para construção de outras seis unidades (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200).	Custo de fornecimento e instalação de mobiliário no valor R\$ 28.000,00 e custos de construção devidamente comprovados no valor de R\$ 508.000,00, totalizando R\$ 536.000,00.	O custo devidamente comprovado é de R\$ 832.775,37.
4	600	Cancelamento do crédito tributário	-	-
5	700	A decisão recorrida entende que restou justificado os repasses de valores realizados pelo Recorrente à conta corrente 7005250-8 para construção de outras seis unidades (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200).	Custo de fornecimento e instalação de mobiliário no valor R\$ 28.000,00 e custo de contrato no valor de R\$ 522.000,00, totalizando R\$ 550.000,00.	O custo devidamente comprovado é de R\$ 832.775,37.
6	800	Cancelamento do crédito tributário	-	-
7	900	A decisão recorrida entende que restou justificado os repasses de valores realizados pelo	Custo de fornecimento e instalação de mobiliário no valor R\$ 28.000,00 e custos de construção	O custo devidamente comprovado é de R\$ 832.775,37.

		Recorrente à conta corrente 7005250-8 para construção de outras seis unidades (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200).	devidamente comprovados no valor de R\$ 541.000,00, totalizando R\$ 569.000,00.	
8	1000	Cancelamento do crédito tributário	-	-
9	1100	A decisão recorrida entende que restou justificado os repasses de valores realizados pelo Recorrente à conta corrente 7005250-8 para construção de outras seis unidades (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200).	Custo de fornecimento e instalação de mobiliário no valor R\$ 28.000,00 custos de construção devidamente comprovados no valor de R\$ 533.000,00, totalizando R\$ 561.000,00.	O custo devidamente comprovado é de R\$ 832.775,37.
10	1200	A decisão recorrida entende que restou justificado os repasses de valores realizados pelo Recorrente à conta corrente 7005250-8 para construção de outras seis unidades (400, 500, 700, 900, 1100 e 1200).	Custo de fornecimento e instalação de mobiliário no valor R\$ 28.000,00 e reconhecimento dos custos de construção devidamente comprovados no valor de R\$ 545.000,00, totalizando R\$ 573.000,00.	O custo devidamente comprovado é de R\$ 832.775,37.
11	1300	Cancelamento do crédito tributário	-	-

44. Desse modo, entendo que os depósitos devidamente comprovados – inclusive pela própria decisão recorrida – devem ser contemplados como custos da construção, na razão de 1/6 para cada uma das unidades alienadas.

IV.2 – Análise das Alegações Relativas à Ausência de Dolo e Simulação

45. Em relação às alegações de mérito acerca da aplicação da multa, o Recorrente alega, em resumo, as seguintes questões:

- (i) a DRJ/POA reconheceu que a permuta efetivamente ocorreu tal como relatado pelo Recorrente;
- (ii) reconheceu também que, por ter efetivamente havido a permuta, as frações ideais que foram transferidas pelo Recorrente aos terceiros, eram sim de propriedade da Construtora, apesar de estarem "em nome" do Recorrente, e terem sido transferidos diretamente desse aos terceiros;
- (iii) reconheceu também que dentre os 14 (quatorze) apartamentos que a Fiscalização entendeu serem de propriedade do Recorrente, a tributação somente seria devida sobre 03 (três) desses apartamentos (500, 900 e 1200);
- (iv) os tributos devidos pelo Recorrente não seriam de R\$1.031.174,66, mas sim de R\$400.938,97, ou seja, 38% do valor pretendido pelo Fisco;

- (v) jamais participou da definição do negócio ou da elaboração dos contratos, os quais, como se percebe daqueles acostados aos autos e firmados entre a Construtora e terceiros, são sempre padrão, quase que os chamados "contratos de adesão";
- (vi) e apesar de não poder se furtar ao cumprimento da lei simplesmente por desconhecê-la, agiu sempre de boa-fé e inocentemente, inclusive assumindo para si riscos tributários de terceiros, ao aceitar por exemplo, a imposição da Construtora em que não fossem transferidos para ela os 77% dos Lotes, posteriormente transformados em frações ideais de 11 apartamentos, o que só e unicamente beneficiaria a Construtora, e não ele próprio;
- (vii) a ignorância não pode jamais ser confundida com o dolo ou a intenção de propositalmente praticar o ato visando o mal;
- (viii) constata-se assim, através de todo o conjunto da obra, que o Recorrente em momento algum agiu de má-fé, mas simplesmente entrou em um negócio cujas regras foram ditadas por terceiro. E em função disto se vê agora como tendo praticado atos irregulares e pelos quais deve responder mediante o pagamento dos tributos devidos e não recolhidos à época;
- (ix) o Recorrente deve responder pelo pagamento dos tributos, penalidades e acréscimos, mas jamais com a majoração em decorrência da imputação ao mesmo da prática dolosa de tais atos;
- (x) o Recorrente, de fato, informou durante a fiscalização que não estava obrigado a se equiparar a pessoa jurídica, enquanto na Impugnação declarou tal necessidade. Isso porque, entendia que havia desde o início do negócio com a Construtora, praticado todos os atos da forma correta e sem qualquer irregularidade. Por que deveria ele se "equiparar a incorporador"?
- (xi) e soubesse à época, o custo tributário ao alienar os imóveis como pessoa jurídica sob o regime do lucro presumido, fosse talvez inferior ao custo da tributação com base no ganho de capital da pessoa física;
- (xii) a DRJ utiliza como subsídio para fundamentar o dolo do Recorrente, a venda dos dois apartamentos (600 e 800), os quais a mesma DRJ reconheceu que eram de propriedade da Construtora, apesar de estarem "em nome" do Recorrente;
- (xiii) não havia como o Recorrente interferir no contrato firmado entre esses terceiros e a Construtora, seja porque ele Recorrente não conhecia os terceiros, seja porque os dois 'apartamentos' não eram dele de fato, mas sim da Construtora.

46. Pois bem. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

47. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹¹. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

¹¹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

48. O traço característico e comum nas três modalidades é a **conduta dolosa**. O *dolo* corresponde à prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se **na consciência da antijuridicidade por parte do agente**, quer dizer, **no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria consciência do ilícito**. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

49. Conforme explica Gisele Bossa¹², a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

50. Por fim, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o dolo seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade Fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

51. No caso concreto, note-se que a Autoridade Fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pelo Recorrente teriam configurado a hipótese de sonegação. Confira-se:

“64. Resta comprovado no procedimento fiscal o intuito do contribuinte em mascarar a atividade de incorporação imobiliária com um suposto contrato de permuta que conforme já demonstrado anteriormente não ocorreu e com a alegação que logo após a operação de permuta (02 meses) adquiriu as frações ideais do restante do empreendimento, não havendo nenhum registro de tais operações.

65. Verifica-se, que de forma dolosa, o contribuinte tentou ocultar a atividade de incorporação imobiliária, o que fica claramente demonstrado ao analisar as matrículas dos imóveis juntadas aos autos.

66. Outra ilicitude constatada nos autos foi a de ocultar o valor real da operação ao realizar a transferência do imóvel por valor significativamente menor ao real, comprovado mediante diligências realizadas aos compradores das unidades 300, 600, 800, 1000 e 1300:

¹² BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

Apartamento	Matrícula	Data da Venda	Valor da Venda (DOI)	Valor Real Comprovado Aproximado
300	71922	17/05/2010	R\$ 59.328,69	R\$ 469.333,00
600	71904	12/05/2010	R\$ 56.688,17	R\$ 641.564,00
800	71903	12/05/2010	R\$ 56.859,82	R\$ 629.896,33
1000	71921	26/04/2010	R\$ 56.688,17	R\$ 469.333,00
1300	71923	17/05/2010	R\$ 56.859,82	R\$ 469.333,00

67. Assim sendo, constatou-se que o contribuinte praticou conduta definida como sonegação no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, reproduzido abaixo, a qual evidencia seu intuito de fraudar a legislação tributária, impedindo que a autoridade fazendária tivesse conhecimento da percepção pelo mesmo, no ano-calendário de 2010, de rendimentos tributáveis auferidos relativo à venda de imóveis:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

68. Estando presente o evidente intuito de sonegação, definido no artigo 71 da Lei no 4.502/1964, sobre o tributo apurado em decorrência da inclusão dos lucros auferidos na incorporação de imóveis, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150%, conforme previsto no inciso I combinado com o parágrafo 1º, ambos do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007, abaixo transcritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis". (destaques no original)

52. O Acórdão recorrido, por sua vez, ao tratar especificadamente do dolo, consignou:

"A tese de inexistência de dolo na conduta, todavia, não encontra respaldo nos fatos.

É bastante evidente que o fiscalizado tinha pleno conhecimento das circunstâncias que circunscreveram as alienações, tendo agido objetivamente de maneira a disfarçar a sua efetiva condição jurídica de incorporador, reduzindo ilicitamente os tributos devidos à Fazenda Pública federal.

O dolo que contamina a conduta do agente pode ser facilmente depreendido a partir da observação dos dados que foram declarados pelo contribuinte à RFB, quando da apresentação dos “Demonstrativos de apuração dos ganhos de capital”, nas DIRPFs relativas aos anos de 2009 e 2010.

Relativamente à alienação dos apartamentos 500, 700, 900 e 1.100, o declarante atribuiu ao custo de construção de cada unidade valor igual ou pouco superior ao valor de venda, o que repercutiu, sistematicamente, na apuração de ganho de capital igual a zero. Senão, vejamos a tabela a seguir, de onde transcrevo dados dos respectivos demonstrativos de ganho de capital:

DIRPF	Unidade	Data da alienação	Valor alienação	Custo de aquisição
2010	1.100	05/01/2009	750.000,00	750.000,00
2010	700	26/08/2009	700.000,00	740.000,00
2011	900	18/05/2010	900.000,00	1.036.819,91
2011	500	07/07/2010	1.000.000,00	1.036.819,91

Ocorre que o custo de aquisição desses imóveis, conforme o contrato de fls. 96/114, é substancialmente inferior aos valores declarados, como se vê na transcrição do excerto a seguir (ver fl. 98 dos autos):

IG: BELO HORIZONTE DRE V – PREÇO DE CUSTO PREVISTO V.1 R\$ 120.960,00 : apto 400 R\$ 121.920,00 : apto 500 R\$ 125.280,00 : apto 700 R\$ 127.920,00 : apto 900 R\$ 129.840,00 : apto 1100 R\$ 130.800,00 : apto 1200 relativos à fração ideal, equivalente ao rateio do custo de construção e regularização das unidades autônomas, dadas em permuta para pagamento do preço do terreno e dos respectivos coeficientes de participação no custo de construção das áreas comuns, área de lazer e jardins. V.2 R\$ 383.040,00 : apto 400 R\$ 386.080,00 : apto 500 R\$ 396.720,00 : apto 700 R\$ 405.080,00 : apto 900 R\$ 411.160,00 : apto 1100 R\$ 414.200,00 : apto 1200 relativos ao custo de construção da unidade autônoma objeto deste negócio jurídico e à participação aos rateios previstos em IV.5 deste contrato.		Fl. 98
---	--	--------

O custo de aquisição do apartamento nº 500, por exemplo, consta no contrato como sendo de R\$ 508.000,00 (R\$ 121.920,00 + R\$ 386.080,00), enquanto o custo declarado na DIRPF foi de R\$ 1.036.819,91: mais do que o dobro!

Note-se que os apartamentos 500 e 900, em que pese tenham áreas diferentes, apresentam exatamente o mesmo custo de aquisição junto ao demonstrativo de ganho de capital – R\$ 1.036.819,91 –, o que ressalta ainda mais a fraude.

Os elementos presentes aos autos, portanto, não deixam dúvidas a respeito da prática de atos dolosos, tendentes a ocultar a condição de incorporador do fiscalizado e a reduzir indevidamente os tributos devidos”.

53. Pelo que se observa, a premissa utilizada pela Autoridade Fiscal para aplicar a multa na modalidade qualificada foi a de que o Recorrente “*de forma dolosa, tentou ocultar a atividade*

de incorporação imobiliária” e que, “teria impedido o Fisco de ter conhecimento dos rendimentos auferidos relativo à venda de imóveis”.

52. O Acórdão recorrido, por sua vez, partiu da *observação dos dados que foram declarados pelo contribuinte à RFB, quando da apresentação dos “Demonstrativos de apuração dos ganhos de capital”, nas DIRPFs.*

53. Registre-se que, em relação a esses fatos mencionados pela decisão recorrida houve o lançamento de ofício de ganho de capital (Processo de nº 15504.724338/2015-41), de modo que, tal menção não justifica a qualificação da multa no presente caso.

54. Como se vê, não há demonstração direta da conduta dolosa do Recorrente. Aliás, os elementos que constam dos autos revelam justamente o oposto.

55. Tanto o é que, a própria decisão recorrida reconheceu que a transferência das unidades 300, 600, 800, 1000 e 1300 à Construtora se deram em momento posterior e em conformidade com o negócio jurídico de permuta - cancelando o crédito tributário com relação às essas unidades -, bem como reconheceu a maior parte dos recursos transferidos pelo Recorrente à conta do condomínio como custos de construção, conforme se verifica dos trechos abaixo:

O conjunto de extratos juntados a partir da fl. 450 evidencia a efetiva existência de uma conta corrente bancária constituída em nome do condomínio e administrada pela CONSTRUTORA ALTTI, para onde convergiram depósitos realizados pelos adquirentes das frações ideais. Já os documentos juntados a partir da fl. 1535 revelam custos que foram contratados em nome do condomínio, não havendo razões nos autos que permitam desaboná-los.

Ou seja, o fluxo financeiro evidenciado pela movimentação da conta bancária 7005250-8 e os documentos juntados a partir da fl. 1535 corroboram a tese da impugnante de que efetivamente houve uma operação de permuta, que deu suporte ao processo de incorporação que lhe sucedeu, bem como a aquisição de direitos em relação a unidades a construir, por parte de JOSÉ WILSON.

Em resumo: os elementos presentes aos autos confirmam a tese da contribuinte de que efetivamente a incorporação imobiliária foi realizada com suporte em operação de permuta no local, bem como que o fiscalizado teria pactuado unidades a construir com a CONSTRUTURA ALTTI. Todavia, a utilização sistemática de contratos de gaveta e de atos simulados não permite que se visualize, com a devida clareza, o encadeamento completo dos negócios jurídicos que circunscreveram a totalidade das unidades que restaram negociadas.

Como corolário dessas circunstâncias, firmo a convicção de que efetivamente a maior parte dos recursos transferidos por JOSÉ WILSON à conta corrente 7005250-8 foram destinados à cobertura de custos de construção de unidades no Condomínio Residencial Positano. Todavia, não é possível confirmar que todas as transferências realizadas de 2006 a 2010 correspondem exatamente ao custo de construção dessas unidades, até porque o montante dos valores transferidos (R\$ 4.828.582,21, conforme informação de fl. 413) é substancialmente superior aos valores constantes do contrato de fls. 96/114 (R\$ 3.153.000,00, conforme informação de fl. 98).

Na esteira desse entendimento, são necessários dois conjuntos de ajustes ao lançamento de ofício:

- a) o cancelamento do crédito tributário constituído em relação às unidades de nº 300, 600, 800, 1000 e 1300, de vez que a alienação das frações ideais pertinentes a essas unidades à CONSTRUTORA ALTTI ocorreu em momento pretérito e em conformidade com negócio jurídico de permuta, havendo indícios inequívocos de que as escrituras públicas registradas em 2010 é que incorporam informações simuladas;
- b) o reconhecimento dos custos de construção devidamente comprovados, no que tange às unidades de nº 500, 900 e 1200, em consonância com o disposto no art. 534 do RIR/99.

56. Não se deve perder de vista, todavia, que, nestes autos a situação descrita pela Autoridade Fiscal não se amolda ao tipo legal previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. *In casu*, os dados relativos aos fatos geradores encontravam-se declarados nos “*Demonstrativos de apuração dos ganhos de capital*”, nas DIRPFs, ainda que em valores menores, não dando margem ao enquadramento das práticas adotadas no conceito de sonegação (*impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador*), uma vez que o fato gerador dos tributos aqui lançados se encontra plenamente identificado nas referidas declarações, o que, inclusive, permitiu à Autoridade Fiscal o presente lançamento.

57. A respeito do tema, ressaltou o e. Conselheiro Sávio Salomão, por ocasião do julgamento do Acórdão nº 1302-006.335:

“Ocorre que tais situações fático-jurídicas não se amoldam ao tipo legal previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 o qual trata da figura da sonegação que, a rigor, corresponde, pois, na tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, sendo que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem, ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do próprio fato gerador.

Como visto anteriormente, o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/62 deve ser compreendido não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos de modo a ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou mesmo a ocorrência do próprio fato gerador. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições que lhes são essenciais, o que não se confunde, portanto, com o ato de deixar, ainda que de forma reiterada, de recolher o tributo a menor”.

58. Dessa forma, entendo que a qualificação da multa não deve prevalecer, sendo aplicável a Súmula CARF nº 14, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

59. Por tais razões, entendo por afastar a aplicação da multa qualificada com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

V - Dispositivo

60. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, dar-lhe **parcial provimento**, para: **(i)** acatar a alegação preliminar de decadência, razão pela qual consideram-se homologados tacitamente os créditos tributários de 31.03.2010, 30.06.2010 e 30.09.2010; **(ii)** reconhecer os depósitos devidamente comprovados como custos da construção, na razão de 1/6 (um sexto) para cada uma das unidades alienadas e **(iii)** afastar a multa qualificada, mantendo-se a decisão recorrida com relação aos demais itens.

61. É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Miriam Costa Faccin

VOTO VENCEDOR

Peço vênica para divergir da relatora. Por concordar na íntegra com a decisão de primeira instância sobre a questão de mérito, invoco, para fundamentar minhas razões de decidir, o disposto no artigo 114, parágrafo 12, inciso I, do Regimento Interno deste órgão, aprovado pela Portaria 1.634/2023. Segue transcrição, no que se refere a questão de mérito ora julgada, de elementos essenciais da referida decisão:

A análise dos elementos de prova juntados aos autos pela fiscalização e pela interessada não deixa dúvidas de que o contribuinte JOSÉ WILSON, em conluio com ALEXANDRE LOBO e a pessoa jurídica CONSTRUTORA ALTTI, praticou atos jurídicos – omissivos e comissivos –, classificáveis como simulação, fraude e sonegação, com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, de que JOSÉ WILSON teria praticado negócios jurídicos de incorporação imobiliária.

O conceito de incorporador, vale repisar, encontra-se definido junto aos arts. 29 e 30 da Lei nº 4.591/1964.

Ao tempo em que ocultou as reais circunstâncias que circunscreveram sua efetiva participação nos negócios jurídicos de alienação de apartamentos do Condomínio Residencial Positano, JOSÉ WILSON simplesmente ignorou o comando normativo² que determina a equiparação do proprietário alienante a pessoa jurídica, deixando de oferecer à tributação na forma devida os ganhos auferidos com a venda dos imóveis. Importante salientar que o contribuinte declarou – junto ao anexo de ganho de capital das respectivas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPFs) – que os custos de construção relativos à alienação dos apartamentos foi superior às receitas correspondentes, de maneira que, mesmo declarando como pessoa física, informou não ter auferido ganho algum em relação aos negócios jurídicos realizados. Em resumo, temos o seguinte encadeamento de fatos: a) o contribuinte fez aparentar, perante o órgão fazendário, que não teria praticado incorporação imobiliária; b) ao ocultar sua condição de incorporador, deixou de realizar a tributação dos resultados como pessoa jurídica; c) ao declarar – como pessoa física – que os custos de construção foram superiores à receita com a venda das unidades, o contribuinte não apenas diminuiu, como também reduziu a zero o montante de tributos devidos nos períodos correspondentes. Em que pese as alegações da impugnante de que não teria.

A análise dos contratos e das escrituras públicas de que participaram os proprietários originais dos terrenos (WILSON JOSÉ e ALEXANDRE LOBO) e a pessoa jurídica responsável pela construção do empreendimento (CONSTRUTORA ALTTI) revelam, inequivocamente, a prática de simulação. Segundo FERRARA 3, em obra clássica sobre a matéria (a edição consultada é em português de Portugal), “na simulação, (...), os contratantes concordam sobre a aparência do acto que não efectuaram realmente, ou que efectuam, mas não sob aquela forma visível de que se servem, como instrumento para enganar terceiros”. No caso concreto, a simulação revela-se de maneira cabal quando confrontamos os instrumentos pactuados em relação à venda dos apartamentos de nº 600 e 800. Os contratos de fls. 135/149 e 178/192 evidenciam que as frações ideais dessas unidades teriam sido alienadas pela empresa construtora, na condição de detentora de direitos reais sobre os terrenos, em vista da permuta pactuada com os proprietários originais. Já a escritura pública transcrita no registro de imóveis evidencia que a alienação teria sido levada a efeito pelos proprietários originais (WILSON JOSÉ e ALEXANDRE LOBO) aos adquirentes finais (ANTÔNIO JOSÉ PROCÓPIO e CINÉZIO GERALDO PEREIRA), simplesmente ignorando a participação da CONSTRUTORA ALTTI na cadeia de domínio. Os valores registrados nas escrituras públicas também diferem totalmente daqueles retratados nos

contratos que lhes precederam. A simulação é flagrante, ainda, no texto do contrato de fls. 88/95 (de 10/05/2007), que supostamente refere a constituição de “Condomínio sem incorporação” (ver tópico VI, à fl. 92), quando, na verdade, a incorporação é da gênese do projeto real. Note-se, nesse particular, que os dois apartamentos (de nº 600 e 800) foram vendidos na planta em junho de 2007 (ver documentos de fls. 135 e 178), o que certifica a inverdade do fato de que o empreendimento fora planejado à revelia de incorporação. Há simulação, ainda, quanto à configuração jurídica formalmente atribuída aos contratos de fls. 135 e 178, por meio dos quais ANTÔNIO PROCÓPIO e CINÉZIO PEREIRA pactuaram a aquisição dos apartamentos em construção de nº 600 e 800. Muito embora tais instrumentos tenham sido denominados de “Termo de Adesão e Constituição de Condomínio para Construção a Preço de Custo”, o que tem, na verdade, é a alienação de imóveis na planta, perfectibilizada pela CONSTRUTORA ALTTI – adquirente de direitos reais sobre as frações ideais e incorporadora de fato –, que assina o documento como mera “construtora/síndica”. Em que pese a formalização da incorporação somente tenha ocorrido em momento posterior, como se vê no documento de fl. 219, cujo excerto transcrevo a seguir, a CONSTRUTORA ALTTI agiu tipicamente como incorporadora no que tange à alienação das frações ideais das unidades de nº 600 e 800.

De outro lado, o fiscalizado JOSÉ WILTON também realizou a alienação de unidades a adquirentes finais antes do término da obra, figurando como incorporador de fato, ao lado do incorporador de fato e de direito, CONSTRUTORA ALTTI. Note-se que “alienação”, segundo definição expressa do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.381/1974, matriz legal do art. 154, § 1º, do RIR/99, corresponde à data em que “for celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular”. Nesse particular, vale trazer à colação que a fiscalizada declarou em sua DIRPF2010 ter realizado a alienação dos apartamentos de nº 700 e 1.100 diretamente aos adquirentes finais – NIVALDO FERREIRA e BELLAGIO PARTICIPAÇÕES S/A –, em 26/08/2009 e 05/01/2009, como se vê nas cópias de tela a seguir, retiradas do sistema IRPF da Receita Federal.

Repisando: a alienação das unidades de nº 700 e 1.100 por JOSE WILSON ocorreu em momento anterior (ano de 2009) ao do encerramento da obra (havido em Conforme disposto no art. 152 do RIR/99, equipara-se à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, promova a construção de prédio4 com mais de duas unidades imobiliárias, se iniciar a alienação das unidades antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação da construção do prédio. E ainda, em observância ao disposto no

art. 156 do RIR/995, a equiparação a pessoa jurídica do sujeito passivo JOSÉ WILSON deveria ter ocorrido – no mínimo – desde 05/01/2009, que é a data declarada da alienação da unidade de nº 1.100. Não há dúvidas, pois, de que o fiscalizado (i) incorreu em incorporação imobiliária e (ii) agiu com o intuito de ocultar tal situação, exteriorizando manifestações de vontade distintas da verdade material, o que caracteriza inequivocamente a prática de simulação. O caráter doloso da conduta é ainda revelado por meio da contradição havida entre as teses apresentadas pelo fiscalizado (i) no curso da fiscalização e (ii) junto à presente impugnação. Na resposta à intimação provida em 19/02/2015, a contribuinte informou taxativamente não ter realizado operação de incorporação, por “via direta ou por equiparação” (ver item 15, à fl. 85). Já na impugnação, à fl. 391, o impugnante assume expressamente que deveria ter-se “auto-equiparado” a pessoa jurídica, “oferecendo os rendimentos do empreendimento à tributação como se pessoa jurídica fosse” (ver item 53 da impugnação). A mudança de estratégia do fiscalizado tem uma explicação bastante clara: à medida que percebeu que a simulação fora definitivamente descortinada, evidenciando a inequívoca – e agora incontroversa – obrigatoriedade de equiparar-se a pessoa jurídica, o interessado concentra os argumentos de defesa na suposta ausência de dolo, no intuito de ver reconhecida a alteração da contagem do prazo decadencial e a consequente declaração de improcedência da maior parte do lançamento de ofício. A tese de inexistência de dolo na conduta, todavia, não encontra respaldo nos fatos. É bastante evidente que o fiscalizado tinha pleno conhecimento das circunstâncias que circunscreveram as alienações, tendo agido objetivamente de maneira a disfarçar a sua efetiva condição jurídica de incorporador, reduzindo ilicitamente os tributos devidos à Fazenda Pública federal. O dolo que contamina a conduta do agente pode ser facilmente depreendido a partir da observação dos dados que foram declarados pelo contribuinte à RFB, quando da apresentação dos “Demonstrativos de apuração dos ganhos de capital”, nas DIRPFs relativas aos anos de 2009 e 2010. Relativamente à alienação dos apartamentos 500, 700, 900 e 1.100, o declarante atribuiu ao custo de construção de cada unidade valor igual ou pouco superior ao valor de venda, o que repercutiu, sistematicamente, na apuração de ganho de capital igual a zero.

O custo de aquisição do apartamento nº 500, por exemplo, consta no contrato como sendo de R\$ 508.000,00 (R\$ 121.920,00 + R\$ 386.080,00), enquanto o custo declarado na DIRPF foi de R\$ 1.036.819,91: mais do que o dobro! Note-se que os apartamentos 500 e 900, em que pese tenham áreas diferentes, apresentam exatamente o mesmo custo de aquisição junto ao demonstrativo de ganho de capital – R\$ 1.036.819,91 –, o que ressalta ainda mais a fraude.

Os elementos presentes aos autos, portanto, não deixam dúvidas a respeito da prática de atos dolosos, tendentes a ocultar a condição de incorporador do fiscalizado e a reduzir indevidamente os tributos devidos. Com isto, tem-se por corolário (i) que a regra decadencial aplicável ao caso concreto é aquela prevista no art. 173, I, do CTN, tal qual levado a efeito pela fiscalização e (ii) que está correta a aplicação da multa qualificada de 150% em relação aos fatos geradores que escaparam à tributação.

Os atos praticados pelos alienantes configuram simulação da espécie “relativa”, também referida na doutrina como “dissimulação”. PONTES DE MIRANDA⁶ elucida que “a simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula”, em contraste com a “relativa”, que ocorre “quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico”. Diante da quantidade de atos jurídicos contaminados por fraude, é difícil ao intérprete identificar quais são afinal os atos verdadeiros e quais são os simulados. No caso dos autos, a fiscalização entendeu que os atos registrados nas escrituras públicas eram os reais, enquanto os contratos de fls. 88/95 e 96/1114 seriam os simulados. À vista dos elementos de prova presentes aos autos, em especial aqueles juntados à impugnação, firmei convencimento de que a realidade está mais próxima dos contratos particulares, do que dos atos levados a registro público, relativamente à alienação dos apartamentos de nº 600, 800, 1000 e 1300. Já com relação às unidades de nº 500, 900 e 1200, não houve propriamente simulação das escrituras – de vez JOSÉ WILSON era o efetivo proprietário das frações ideais relativas a essas unidades em 2010 –, em que pese ter havido fraude em relação aos dados inseridos nos demonstrativos de ganho de capital, conforme analisado anteriormente. Senão, vejamos. O conjunto de extratos juntados a partir da fl. 450 evidencia a efetiva existência de uma conta corrente bancária constituída em nome do condomínio e administrada pela CONSTRUTORA ALTTI, para onde convergiram depósitos realizados pelos adquirentes das frações ideais. Já os documentos juntados a partir da fl. 1535 revelam custos que foram contratados em nome do condomínio, não havendo razões nos autos que permitam desaboná-los. À vista desses elementos, entendo razoável admitir que, de fato, houve a contratação, por parte do fiscalizado, de uma permuta no local com a CONSTRUTORA ALTTI, onde o terreno em que restou construído o prédio foi cedido em troca de unidades a serem construídas (o contrato de fls. 88/95 refere as unidades 1300 e 1500 em benefício de JOSÉ WILSON). Esses mesmos elementos corroboram a tese de que foi entabulado negócio jurídico concomitante entre JOSÉ WILSON e CONSTRUTORA ALTTI, onde o fiscalizado pactuou a construção de outras seis unidades (o contrato de fls. 96/114 refere as unidades 400, 500, 700, 900,

1100 e 1200), o que justifica a existência de repasses de valores realizados por JOSÉ WILSON à conta corrente 7005250-8. Ou seja, o fluxo financeiro evidenciado pela movimentação da conta bancária 7005250-8 e os documentos juntados a partir da fl. 1535 corroboram a tese da impugnante de que efetivamente houve uma operação de permuta, que deu suporte ao processo de incorporação que lhe sucedeu, bem como a aquisição de direitos em relação a unidades a construir, por parte de JOSÉ WILSON. Todavia, a profusão de atos simulados não permite que se visualize com clareza se os contratos de fls. 88/95 e 96/114 encerram todo o conjunto de negócios jurídicos perpetrados pelo fiscalizado em relação aos apartamentos do Condomínio Positano. Em que pese os contratos de fls. 88/95 e 96/114 (assim como o texto impugnatório) vinculem à JOSÉ WILSON especificamente as unidades 1300 e 1500 (por permuta) e 400, 500, 700, 900, 1100 e 1200 (por força do contrato de fls. 96/114)⁷, há elementos nos autos que sinalizam a existência de acordos paralelos que não foram descortinados. A fração ideal pertinente ao apartamento 1500, por exemplo, fora atribuída na permuta a JOSÉ WILSON, enquanto o de 1600 corresponderia a ALEXANDRE LOBO. Todavia, JOSÉ WILSON declara-se domiciliado no apartamento 1600, sem que tenha sido juntada aos autos informação de quando – e em que condições – teria havido essa negociação. Da mesma forma, há nos autos referência a uma suposta permuta envolvendo os apartamentos 1300 e 1400 (ver documento de fl. 1885). Não há menção a essa negociação nos autos. Entretanto, há referência à escritura pública em que JOSÉ WILSON e ALEXANDRE LOBO teriam transferido o apartamento 1300 à CONSTRUTORA ALTTI em 2010 pelo questionável valor de R\$ 56.859,82, restando incerto como evoluiu a relação de domínio de JOSÉ WILSON em relação a essa unidade, de 2007 a 2010. Em resumo: os elementos presentes aos autos confirmam a tese da contribuinte de que efetivamente a incorporação imobiliária foi realizada com suporte em operação de permuta no local, bem como que o fiscalizado teria pactuado unidades a construir com a CONSTRUTORA ALTTI. Todavia, a utilização sistemática de contratos de gaveta e de atos simulados não permite que se visualize, com a devida clareza, o encadeamento completo dos negócios jurídicos que circunscreveram a totalidade das unidades que restaram negociadas. Como corolário dessas circunstâncias, firmo a convicção de que efetivamente a maior parte dos recursos transferidos por JOSÉ WILSON à conta corrente 7005250-8 foram destinados à cobertura de custos de construção de unidades no Condomínio Residencial Positano. Todavia, não é possível confirmar que todas as transferências realizadas de 2006 a 2010 correspondem exatamente ao custo de construção dessas unidades, até porque o montante dos valores

transferidos (R\$ 4.828.582,21, conforme informação de fl. 413) é substancialmente superior aos valores constantes do contrato de fls. 96/114 (R\$ 3.153.000,00, conforme informação de fl. 98).

O entendimento adotado no presente voto está convergente com a conclusão sedimentada pela autoridade fazendária de que a fiscalizada adotou conduta notoriamente dolosa, com o intuito de ocultar sua efetiva condição de sujeito passivo em relação ao IRPJ e tributos reflexos devidos nas operações de venda dos apartamentos construídos por meio de incorporação imobiliária. Todavia, e conforme descrito no tópico precedente, entendo que os elementos juntados pelo impugnante confirmam a tese de que a incorporação imobiliária teve assento em operação de permuta no local. Na esteira desse entendimento, são necessários dois conjuntos de ajustes ao lançamento de ofício: a) o cancelamento do crédito tributário constituído em relação às unidades de nº 300, 600, 800, 1000 e 1300, de vez que a alienação das frações ideais pertinentes a essas unidades à CONSTRUTORA ALTTI ocorreu em momento pretérito e em conformidade com negócio jurídico de permuta, havendo indícios inequívocos de que as escrituras públicas registradas em 2010 é que incorporam informações simuladas; b) o reconhecimento dos custos de construção devidamente comprovados, no que tange às unidades de nº 500, 900 e 1200, em consonância com o disposto no art. 534 do RIR/99. As razões que explicam os ajustes pertinentes ao item “a” já foram devidamente analisadas nos tópicos anteriores e dispensam maiores explicações. Já em relação aos custos de construção das unidades 500, 900 e 1200, são necessárias considerações complementares. Conforme reportado anteriormente, a autoridade fazendária desconsiderou os custos de construção para efeitos de apuração do lucro arbitrado, sob o pressuposto de que o contrato de permuta no local firmado em 2007 teria inexistido. Tal afirmação está contida no item 60 do relatório fiscal, à fl. 71. A premissa adotada na presente decisão, todavia, difere do raciocínio empreendido pela autoridade fazendária nesse particular, conforme analisado no tópico precedente. Nesse diapasão, revela-se procedente a reclamação da autuada de que a base tributável deva ser sensibilizada pelos custos de construção devidamente comprovados, pertinentes aos períodos de apuração lançados de ofício. A impugnante apresenta junto ao tópico IV.8 da impugnação a relação de itens que deseja ver contemplados relativamente aos apartamentos 500, 900 e 1200. Eles estão compilados no quadro de fl. 415.

O valor de R\$ 4.828.582,21 corresponde ao montante de depósitos realizados pelo contribuinte na conta corrente 7005250-8 e estão discriminados junto ao item 124, à fl. 412. Já o valor de R\$ 168.000,00 corresponde ao custo de fornecimento e instalação de mobiliário que fora inserido nos apartamentos

de nº 400, 500, 700, 900, 1100 e 1200, conforme documentos de fls. 532/533 e comprovante de pagamento de fl. 534. Não há ressalvas em relação ao custo do mobiliário, que deve efetivamente ser contemplado na razão de 1/6 para cada uma das unidades alienadas em 2010. Todavia, não como acatar a reclamação de que o valor de R\$ 4.828.582,21 deva ser considerado como base para rateio do custo de construção das unidades 500, 900 e 1200. Conforme analisado acima, esse valor corresponde ao total das transferências financeiras realizadas pela fiscalizada à conta corrente do condomínio de 2006 a 2010, não havendo nos autos qualquer documento que permita verificar a que título, exatamente, essas transferências foram realizadas, e em relação a qual unidade. Entretanto, é razoável admitir que boa parte desses depósitos efetivamente concorreu para a formação do custo dos apartamentos 500, 900 e 1200, à vista do instrumento de fls. 96/114. Nesse contexto, entendo razoável que seja contemplado na base de cálculo do lucro arbitrado o valor equivalente ao custo contratado em relação a essas unidades, com base nos valores indicados nas tabelas de fl. 98.

Quanto ao momento de reconhecimento do resultado tributável e dos custos correspondentes, há de ser aplicado o disposto no art. 49, parágrafo único, da Lei nº 8.981/1995: “O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês”.

Em face ao exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação, de maneira a negar provimento à preliminar de decadência e, no mérito, ajustar os valores devidos para aqueles indicado nas planilhas em anexo ao voto do relator.