



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15521.720009/2011-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.028 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente MILTON HENRIQUE FERREIRA ARAUJO - FIRMA INDIVIDUAL.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA.
INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO.

As pessoas físicas que promovem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos equiparam-se à pessoa jurídica e se sujeitam às regras de tributação aplicáveis às empresas em geral.

ARBITRAMENTO. CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS DE APARTAMENTOS
PARA VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS AUTÔNOMAS.

As pessoas jurídicas, que se dedicarem à venda de unidades autônomas de prédios residenciais, por elas construídos, tendo seus resultados arbitrados por falta de escrituração comercial, adotarão como base de cálculo do IRPJ o valor da receita bruta deduzido dos custos devidamente comprovados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, José Roberto Adelino da Silva e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 12-061.253 da 4ª Turma da DRJ/RJ1 que julgou improcedente a impugnação, apresentada pela ora recorrente, contra os Autos de Infração a seguir:

TRIBUTOS ou CONTRIBUIÇÃO	AUTO de fls.	VALOR DO TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÃO EXIGIDO em REAIS	VALOR TOTAL EXIGIDO em REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	432/443	20.003,13	43.439,27
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	444/455	1.474,16	3.201,11
Contribuição p/ Financiamento S. Social	456/468	4.094,88	8.946,04
Programa de Integração Social (PIS)	469/481	887,10	1.937,83
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO EM R\$			57.524,25

Segue o relatório:

De acordo com a descrição dos fatos contida no auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fl.434), são as seguintes as irregularidades apuradas, as quais encontram-se descritas mais detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal (fls.482/510), que faz parte integrante e indissociável do mesmo auto:

Razão do arbitramento nos(s) período(s): 09/2006, 12/2006, 03/2007, 06/2007, 09/2007, 12/2007, 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termos(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999:

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

0001 RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE IMOBILIÁRIA VENDA DE IMÓVEIS)

OMISSÃO DE RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS

Omissão de receitas da venda de imóveis apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e indissociável do presente.

.....

Enquadramento Legal

Arts.534 e 537 do RIR/99

O mencionado Termo de Verificação Fiscal (fls.482/510), apresenta, em síntese, os seguintes dados:

a) Diante das informações obtidas através das diligências efetuadas, verificou-se, pelas escrituras de compra e venda, que o sujeito passivo participava, em conjunto com terceiros, de incorporações imobiliárias. Tal fato é explicitamente admitido no depoimento pessoal, no qual o sujeito passivo afirma que participou dos empreendimentos Residencial Millenium na proporção de 20%, Residencial Planície na proporção de 12,5% e Residencial Benta Pereira na proporção de 50%;

b) Em tais empreendimentos, o sujeito passivo e os demais participantes do negócio compravam conjuntamente um terreno, construíam prédios residenciais e, antes do final da construção, revendiam as unidades autônomas (apartamentos residenciais) a terceiros. Este tipo de atividade denomina-se incorporação imobiliária e a legislação do imposto de renda (artigo 150, inciso III, do RIR/1999) equipara às pessoas jurídicas, na qualidade de empresa individual, a pessoa física que realizar esta atividade;

c) No presente caso, em que a incorporação é feita em condomínio, cada um dos condôminos (inclusive o sujeito passivo) deverá ser tratado como se fosse o único

titular da operação imobiliária, nos limites de sua participação (Decreto-lei n.º 1.381/1974, art. 7º);

d) Assim, houve a necessidade de a diligência ser convertida em fiscalização, para constituição do crédito tributário relativo à atividade de incorporação imobiliária em relação a cada condômino, equiparado a pessoa jurídica, na proporção da participação de cada um;

e) Para tanto, foi enviado Termo de Intimação n.º 162/2010, solicitando, o prazo de 10 (dez) dias, a inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ, na condição de empresa individual equiparada às pessoas jurídicas, tendo em vista a realização de atividade de incorporação de prédios em condomínio (artigos 150, inciso III, 151, 152, 154 e 155 do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999);

f) Em face do não atendimento da Intimação, foi efetuada a inscrição de ofício no CNPJ sob n.º 12.293.891/000109, nos termos da artigo 19 da Instrução Normativa RFB n.º 1.005, de 8 de fevereiro de 2010;

g) Com base no CNPJ inscrito de ofício, iniciou-se a ação fiscal sob MPF n.º 0710400 2010 02079, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, cuja ciência pessoal, através de procurador, deu-se em 17/08/2010;

h) Em razão de não haver escrituração de Livro Diário e Livro Razão, contendo a escrituração das operações imobiliárias, lavrou-se o Termo de Constatação Fiscal n.º 001/2011 (fl.430);

i) Durante o período da fiscalização foram enviados ao sujeito passivo, na figura do seu procurador legal, Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal n.º 012/2011, Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal n.º 066/2011, Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal n.º 145/2011 e Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal n.º 213/2011;

j) O sujeito passivo, juntamente com outros 06 (seis), efetuou atividade de incorporação imobiliária, criando o empreendimento denominado de Residencial Millenium. E, com outros 04 (quatro), efetuou atividade de incorporação imobiliária, criando o empreendimento denominado de Residencial Planície;

k) Em relação ao Residencial Millenium, a participação do sujeito passivo representa 20% do empreendimento;

l) Verifica-se pela escritura que o custo do imóvel é de R\$ 30.000,00 a ser dividido percentualmente para cada condômino. Assim, o custo do imóvel relativo a cada unidade construída será a razão de 1/36 (um trinta e seis avos), uma vez que foram construídas 36 unidades, perfazendo um valor de R\$ 833,33;

m) No entanto, a cada unidade vendida, apenas 20% do custo do imóvel será atribuído ao sujeito passivo, tendo em vista o seu percentual de participação;

n) Cabe relatar que o empreendimento descrito como Residencial Planície, erguido no imóvel situado na Rua Mário Manhães de Andrade, n.º 139/147, é constituído de 01 (um) bloco com 12 (doze) unidades;

o) Verifica-se pela escritura que o custo do imóvel é de R\$ 40.000,00 a ser dividido percentualmente para cada condômino. Assim, o custo do imóvel relativo a cada unidade construída será de 1/12 (um doze avos), uma vez que foram construídas 12 unidades, perfazendo um valor de R\$ 3.333,33;

p) No entanto, a cada unidade vendida, apenas 12,5% do custo do imóvel será atribuído ao sujeito passivo, tendo em vista o seu percentual de sua participação nesse empreendimento;

q) As planilhas apresentadas nos Anexos I e II do Termo de Verificação Fiscal demonstram a forma de pagamento mensal das unidades vendidas do Residencial Millenium;

r) As planilhas apresentadas nos Anexos V e VI deste Termo de Verificação Fiscal demonstram a forma de pagamento mensal das unidades vendidas do Residencial Planície;

s) Há que se verificar, portanto, a omissão da receita da atividade de incorporação imobiliária;

t) As pessoas jurídicas, ou aquelas a elas equiparadas, sujeitam-se à apuração do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, como previsto no art.1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

u) Nos casos em que há a equiparação de pessoa física a jurídica, por ato de ofício, observa-se que não há opção pelo Lucro Presumido, já que esta deveria ser realizada pelo contribuinte no ano-calendário respectivo, restando, portanto, a apuração pelo Lucro Real ou Arbitrado;

v) No caso concreto, o sujeito passivo foi intimado, por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar "Livro Caixa ou Diário e Razão", com vista à apuração do Lucro da Atividade de Incorporação;

w) Como resposta, foram entregues planilhas de cálculo demonstrando as receitas obtidas pelas vendas das atividades de incorporação e apresentando a apuração dos tributos pelo Lucro Presumido;

x) Em consequência, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal nº 001/2011, caracterizando-se a hipótese de arbitramento do Lucro, nos termos do art. 530, I e II, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999);

y) Com base nos documentos apresentados, foram calculados os tributos devidos pela atividade de incorporação imobiliária, com base no Lucro Arbitrado, nos moldes do artigo 534 do RIR/1999. Por conseguinte, foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS.

A DRJ assim decidiu (ementa):

Acórdão 12061.253 4ª Turma da DRJ/RJ1

Sessão de 12 de novembro de 2013

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PARTE NÃO LITIGIOSA DO LANÇAMENTO.

Valores não expressamente impugnados constituem parte incontroversa do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA. INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO.

As pessoas físicas que promovem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos equiparam-se à pessoa jurídica e se sujeitam às regras de tributação aplicáveis às empresas em geral.

ARBITRAMENTO. CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS DE APARTAMENTOS PARA VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS AUTÔNOMAS. POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO. MANUTENÇÃO DO ARBITRAMENTO.

As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de unidades autônomas de prédios residenciais por elas construídos, tendo seus resultados arbitrados por falta de escrituração comercial, adotarão como base de cálculo do IRPJ o valor da receita bruta deduzido dos custos devidamente comprovados.

Considerando-se que não haverá alteração da forma de apuração, a qual continuará a ser a do lucro arbitrado, a posterior apresentação de escrituração, com o objetivo de comprovação dos custos, somente fará prova a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 19/11/2013 (fls. 715), a recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário em 18/12/2013 (fl.714), no qual argumentou:

a) que, por se tratar de lançamento de crédito tributário sob a forma de equiparação de pessoa física a pessoa jurídica, a documentação inicial achava-se escriturada sob a denominação de cada condomínio, não figurando, em nenhum momento, o nome das pessoas físicas equiparadas a jurídica, visto que tal situação decorreu do enquadramento de ofício;

b) que, assim, a documentação solicitada pela fiscalização somente teve a apresentação das escrituras de compra dos terrenos, em que constavam o nome de todos os participantes, já que as notas fiscais, folha de pagamentos e outros documentos constantes do custo da obra foram emitidos em nome de cada condomínio;

c) que o custo de cada edificação é conhecido por meio do desembolso total de cada condomínio;

d) que a decisão recorrida manteve o crédito tributário sem, no entanto, levar em consideração regras contábeis, que determinam o custo de quaisquer atividades que gerem receitas;

e) que não existe venda de produtos sem que haja sua fabricação ou sua revenda; não existe edificação sem que haja solo, ferragem, cimento, areia, mão de obra, etc.; e

f) que deve ser revisto o conceito de julgamento proposto pela decisão recorrida, para que haja uma avaliação justa na apresentação do custo apensado à inicial, que representa o custo real das edificações, estando o livro Diário, e toda a documentação que lhe deu origem, ao dispor da fiscalização para uma futura verificação.

Em julgamento, ocorrido em 24 de março de 2015, através da resolução de número 1803-000.138, foi decidido, por unanimidade, a sua conversão em diligência. Trata-se, pois, de retorno de tal diligência.

Em resumo, a turma assim decidiu:

4. A insurgência da Impugnante/Recorrente prende-se tão somente ao crédito tributário apurado quanto ao IRPJ, relativamente aos "elementos que comprovam o custo efetivo da construção".

5. Para tanto, apresentou, ela, escrituração contábil, visando à comprovação dos referidos custos (fls. 525 a 669).

6. A decisão recorrida, no entanto, tendo em vista a falta de documentação comprobatória dos correspondentes lançamentos contábeis, não acatou aquela escrituração.

7. Sucede que, se, por um lado, a escrituração somente faz prova quando acompanhada de documentação comprobatória, por outro, não há como se negar a existência de custos para os imóveis construídos no terreno incorporado.

8. Por conseguinte, proponho seja feita diligência, para que a fiscalização verifique a consistência da escrituração apresentada em confronto com a documentação disponibilizada, segundo a Recorrente, na Rua Marechal Floriano, 97, Centro, Campos dos Goytacazes, RJ, com o Sr. Roberto da Mata (fls. 712).

9. Deve a fiscalização se pronunciar a respeito da comprovação dos custos das construções, considerando-os na proporção da participação da Recorrente no Condomínio Residencial Millenium (20%) e no Condomínio Residencial Planície (12,5%), atentando, ainda, para a observação contida na decisão recorrida no sentido de que (fls. 703, destaque do original):

c) nas planilhas apresentadas, o total dos alegados custos escriturados é indevidamente apropriado apenas às correspondentes receitas tributadas, quando deveria ter sido seguida a metodologia usada na autuação, ou seja, os referidos custos de cada empreendimento deveriam ser divididos entre todas as unidades do mesmo empreendimento.

10. Devem, por fim, como resultado da diligência efetuada, ser refeitos, pela fiscalização, os Anexos III, IV, VIII e X (fls. 503, 504, 508 e 510).

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Roberto Adelino da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos previstos no Decreto 70.235/72, portanto, dele eu conheço.

Com a devida vênia, transcrevo a seguir o despacho da diligência efetuada (fls. 1983/1987):

O presente processo foi encaminhado à Equipe de Fiscalização – EFI 02 da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói/RJ por meio de Acórdão exarado por Colegiado da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que, por unanimidade de votos, decidiu convertê-lo em diligência com vistas a sua adequada instrução.

Para coleta de informações requeridas pelo órgão de julgamento em sede de Recurso Voluntário, foi iniciado procedimento de diligência fiscal cientificando o interessado de que deveria deixar à disposição da fiscalização para averiguação toda documentação informada em sua escrita contábil relacionada aos empreendimentos Residencial Millenium e Residencial Planície.

No curso desta ação fiscal, a autoridade fazendária dirigiu-se ao local designado pela recorrente, sito à Rua Marechal Floriano, nº 97, Centro, Campos dos Goytacazes/RJ, para verificação dos documentos arquivados em papel, o que resultou na retenção dos elementos abaixo transcritos:

1 – Livro Diário Geral nº 02 de Milton Henriques Ferreira de Araújo (CPF 075.533.587-20) contendo 119 (cento e dezenove) folhas numeradas de 1 (um) a 119 (cento e dezenove).

2 – 03 (três) pastas com identificação do empreendimento Planície contendo cada uma documentos de folha de pagamento, fundo de garantia e previdência.

3 – 03 (três) maços de notas fiscais com identificação, escrita à mão, por período dos anos de 2006, 2007 e 2008.

4 – Certidão de óbito de Milton Henriques Ferreira de Araújo.

5 – Carteira de identidade de contabilista do representante Carlos Roberto Mata de Souza.

Na ocasião, o técnico em contabilidade acima identificado informa ser responsável por atender à fiscalização e que se encontra devidamente qualificado nos autos do processo administrativo fiscal (PAF) em referência, podendo responder pelo número de telefone (22) 99982-9601 e e-mail fiscalcarlmata@yahoo.com.

Consta, ainda, no termo de retenção lavrado pelo auditor-fiscal signatário, a observação trazida aos autos pelo representante da firma individual que os documentos apresentados se referem aos PAF's nº 15521.720009/2011-90 e 15521.720012/2011-11.

Trataremos, neste momento, de questões que permeiam a comprovação dos custos de construção dos empreendimentos Residencial Millenium e Residencial Planície, na medida em que a diligenciada alega ter direito à sua recomposição para fins de diminuição da exação fiscal objeto da autuação.

Primeiramente, deixamos registrado que a averiguação procedida por esta auditoria não fará distinção entre os respectivos PAF's, uma vez que o próprio contribuinte entregou a mesma documentação probatória quando demandado nos 02 (dois) processos.

Quanto às notas fiscais que englobam custos oriundos da atividade de construção imobiliária, temos a empresa Lumil Empreendimentos Imobiliários Ltda (CNPJ 31.427.826/0001-65) como destinatária dos produtos comercializados ou contratante dos serviços prestados.

No que diz respeito aos documentos que controlam informações previdenciárias e trabalhistas obtidos pela fiscalização, restou demonstrado que se referem à empresa Lumil Empreendimentos Imobiliários Ltda (CNPJ 31.427.826/0001-65).

A partir da análise de dados controlados pela Receita Federal, verificou-se que a referida pessoa jurídica desenvolve atividade de incorporação de empreendimentos imobiliários, tendo prestado informações econômico-fiscais no período de 2006 e 2007, bem como declarado débitos tributários apurados com base no lucro presumido.

Concernente à escrita contábil fornecida pela requerente para fazer prova das operações com os respectivos imóveis, foi disponibilizado o Livro Diário nº 2 (folha 1 a 119) em nome de Milton Henriques Ferreira de Araújo (CPF 075.533.587-20), correspondente ao período de 2006 a 2008.

Tendo reunido elementos de prova que permitem avaliar a consistência da escrituração contábil, descrevemos abaixo os quesitos que, na relação jurídico-tributária dos fatos analisados, demonstram ser improcedente a comprovação dos custos daquela atividade imobiliária:

a) A escrituração apresentada não contém lançamentos que permitem analisar de forma segregada os custos de construção para cada empreendimento.

b) Não houve disponibilização de livros auxiliares ou fichas de controle para registro individualizado das operações que se reportem aos custos contabilizados no respectivo Livro Diário.

c) As notas fiscais de compra e de prestação de serviços foram emitidas em nome de outra pessoa jurídica, o que demandaria a análise dos livros contábeis desta entidade.

d) Inexiste a possibilidade pelas notas fiscais fornecidas de se fazer qualquer tipo de distinção entre os empreendimentos para fins de alocação dos custos incorridos.

e) Não foram fornecidos dados de controle administrativo e/ou gerencial para se determinar em que obra os materiais e serviços foram aplicados, indispensáveis na mensuração dos custos globais das edificações.

f) Não houve apresentação de documentos que auxiliem no reconhecimento do local de destino dos produtos descritos nas notas fiscais de compra para fins de avaliação daquelas operações.

g) Não há qualquer referência do lugar em que os serviços descritos nas notas fiscais foram executados.

h) Nenhuma documentação financeira foi disponibilizada para identificação dos responsáveis pelos pagamentos junto aos fornecedores de produtos e serviços.

i) Parte significativa das notas fiscais de compra e de serviços apresenta endereço de destinatário diverso daqueles dos respectivos empreendimentos.

Apesar de o interessado ter entregue no curso deste procedimento uma única escrita para abarcar ambos os projetos imobiliários, houve a anexação na impugnação do Livro Diário nº 2 relativo ao Condomínio Residencial Millenium (CNPJ 04.787.955/0001-91).

No entanto, a regularidade desta contabilidade ficou prejudicada em virtude de fazer menção à apuração de custos das unidades vendidas, quando do encerramento do exercício de 2007, que não aparecem escriturados, totalizando o valor de R\$ 262.426,02 (duzentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e vinte e seis reais e dois centavos).

Por todo o exposto, na forma dos itens 8 a 10 do sobredito Acórdão, apresentamos resposta aos quesitos nele formulados para, então, concluir com base na documentação examinada.

a) Confrontando os meios documentais de prova colhidos pela fiscalização com a escrituração do período de 2006 a 2008, ficou evidente que existem inconsistências na comprovação do CUSTO EFETIVO DA CONSTRUÇÃO relacionado àqueles imóveis, em virtude de não haver elementos razoáveis de convicção que possibilitem a alocação dos gastos aos respectivos empreendimentos (Residencial Millenium e Residencial Planície).

b) Em virtude da falta de documentos necessários à identificação dos custos de cada uma das obras de construção civil ora analisadas, entende a fiscalização pela manutenção das memórias de cálculo utilizadas na autuação, tornando ineficazes as considerações de proporcionalidade e de reparação contidas nos itens 9 e 10 deste acórdão de diligência.

Parece ter restado clara a correção do lançamento efetuado, apesar de todos os esforços no sentido de se buscar a verdade material.

A diligência foi efetuada no sentido de verificar a consistência da escrituração apresentada em confronto com a documentação disponibilizada, no entanto, sem sucesso, conforme o resultado da diligência.

Devido às inconsistências verificadas, face à falta de documentos necessários à identificação dos custos de cada uma das obras de construção civil analisadas, entendeu a fiscalização que deveriam ser mantidas as memórias de cálculo utilizadas na autuação, tornando ineficazes as considerações de proporcionalidade e de reparação contidas nos itens 9 e 10 na resolução.

Assim, repetindo, em respeito ao Princípio da Verdade Material, entendo terem sido envidados os esforços necessários no sentido de oportunizar ao contribuinte todos os meios de defesa, entretanto, este não logrou êxito em fazê-lo.

Deste modo, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva