



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721348/2017-19
ACÓRDÃO	1401-007.292 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HESA 67 – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REQUISITOS.

São requisitos para a opção e fruição do Regime Especial de Tributação instituído pela Lei nº 10.931/2004, não só a entrega à Administração Tributária do Termo de Opção, mas também a afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, atendidas as disposições dos artigos 31-A a 31-E da Lei nº 4.591/64. Dentre os requisitos exigidos pela Lei nº 4.591/64 está a instituição, pela própria incorporadora, de comissão de representantes dos adquirentes dos imóveis afetados, bem assim a disponibilização a estes de balancetes trimestrais do patrimônio de afetação e os demonstrativos de estado da obra.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, PIS e COFINS os mesmos fundamentos adotados em relação à decisão tomada para o IRPJ, haja vista a intrínseca relação entre todos os tributos ora exigidos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício é matéria sumulada por este CARF: *Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.* (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se cogita de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando, descritos os fatos e apontadas pormenorizadamente as infrações que motivaram o lançamento, o sujeito passivo demonstra pleno conhecimento das infrações ao contestar a exigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa.

Este processo trata de autos de infração, lavrados em procedimento de fiscalização, para a constituição de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente às diferenças entre os tributos calculados pelo regime do lucro presumido e os calculados pelo Regime Especial de Tributação - RET instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931/2004, face ao não atendimento aos requisitos exigidos para a opção pelo RET.

No termo de verificação fiscal, a fiscalização informa que, nos termos da cláusula 3º do seu contrato social, a contribuinte em epígrafe é uma sociedade de *“propósito específico, tendo por objetivo social única e exclusivamente o planejamento, a promoção, o desenvolvimento sob regime de incorporação imobiliária nos termos da Lei 4.591/64, compreendendo a venda, a contratação da obra, entrega de unidades habitacionais e o recebimento do preço decorrente da comercialização das unidades imobiliárias do empreendimento misto denominado “CONDOMÍNIO NEOLINK OFFICE, MALL & STAY”, que está sendo erigido no imóvel localizado na Avenida Ayrton Senna, nº 2.500, Barra da Tijuca, cidade do Rio de*

Janeiro/RJ, CEP 22.775-003, incorporado conforme R. 17 e AV-19 na matrícula nº 172.503 do Registro de Imóveis do 9º Ofício da Cidade do Rio de Janeiro”.

Informa que, no período autuado, a contribuinte optou pela tributação dos resultados pelo lucro presumido e regime de caixa. Acrescenta que a contribuinte também optou, em 21/02/2014, pelo Regime Especial de Tributação - RET, instituído pela Lei nº 10.931/2004 (fls. 381 e 382).

Relata que o procedimento de fiscalização determinado no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2017-01649-4 teve por objetivo verificar a observância da legislação tributária relativamente:

- (i) à aquisição do terreno onde se assentou o “Condomínio Neolink Office, Mall & Stay”; e
- (ii) ao atendimento dos requisitos para opção pelo RET.

Informa que as infrações fiscais relativas ao item (i) foram objeto do processo administrativo nº 19515.721354/2017-76, ao passo que este processo administrativo trata apenas dos lançamentos relativos às diferenças entre os valores dos tributos calculados pelo lucro presumido e pelo RET.

A fiscalização lavrou um termo de verificação fiscal comum aos dois processos administrativos, no qual relata as infrações apuradas no procedimento de fiscalização.

A seguir, são sintetizadas apenas as alegações da fiscalização pertinentes a este processo administrativo.

1.2. Da incorporação imobiliária

Relata a fiscalização que o empreendimento denominado “Condomínio Neolink Office, Stay & Mall” é composto por 429 unidades (lojas, salas comerciais e apartamentos), assim distribuídas:

Bloco 1 Office I	Bloco 2 Office II	Bloco 3 Office III	Bloco 4 Stay I	Bloco 5 Stay II	Bloco 6 Mall
Salas comerciais: 78	Salas comerciais: 78	Salas comerciais: 72	Lojas 9	Lojas: 11	Lojas: 56
Lojas: 13	Lojas: 16	Lojas: 14	Aptos: 41	Aptos: 41	

Informa que o terreno em que se assentou a incorporação imobiliária era de propriedade da pessoa jurídica Gran Barra Empreendimentos e Participações S.A., CNPJ 04.750.747/0001-18 (Gran Barra), que permutou 62,13% do mesmo com a contribuinte fiscalizada, conforme consta do registro R-15 da matrícula nº 172.503, efetuado em 06/12/2013, no Registro de Imóveis do 9º Ofício.

Acrescenta que o registro foi feito com base na Escritura de Permuta lavrada no 10º Ofício de Notas da capital do Rio de Janeiro em 16/10/2013, pela qual a Gran Barra receberia, em troca de 62,13% do terreno: (a) R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais) e (b) as acessões e benfeitorias que, vinculadas à fração ideal de 37,87% por ela retida, constituiriam as futuras unidades imobiliárias discriminadas na

escritura, perfazendo o percentual de 37,79% da área privativa de construção total.

1.3. Do Regime Especial de Tributação

Relata a fiscalização que o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias foi instituído pela Lei nº 10.931/2004:

Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:

I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e

II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

A fiscalização informa que consta, no 9º Registro de Imóveis da cidade do Rio de Janeiro, a averbação da afetação de 69 unidades imobiliárias a serem construídas:

AV - 18 **AFETAÇÃO:** / pelo Requerimento de 20/10/2013, prenotado em 29/10/2013 com o nº 1544163 à fl.156 do livro 1-ID, fica averbada a constituição do patrimônio de **AFETAÇÃO**, das seguintes unidades: Lojas SS101, SS102, SS108, SS109, SS120, SS121, SS122, SS125/SS145, SS151/SS156, **BLOCO 1:** Lojas 111/113, salas 201/226 e 401/426; **BLOCO 2:** Lojas 101/110, 114, 115, 117/119, 123/130, salas 208/219, 235/246, 308/321, 327/334, 347/350, 401/407, 410/438, 445/450; **BLOCO 3:** Lojas 101/111, APTºS 101/103, 201, 202, 209/212, 303/308, 401/407, 410/412; **BLOCO 4:** Lojas 101/109, APTºS 101/105, 203/208, 301, 302, 309/312, 401, 402, 407/412. Rio de Janeiro, 06 de dezembro de 2013.-----
O Oficial

Sustenta que não foi atendido o requisito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 10.931/2004, visto que não houve afetação do terreno e, das unidades imobiliárias a serem construídas, foram afetadas apenas 69 do total de 429.

A fiscalização alega que a constituição do patrimônio de afetação impõe obrigações ao incorporador, estabelecidas no art. 31-D da Lei nº 4.591/64, incluído pela Lei nº 10.931/2004:

Art. 31-D. Incumbe ao incorporador:

I - promover todos os atos necessários à boa administração e à preservação do patrimônio de afetação, inclusive mediante adoção de medidas judiciais;

II - manter apartados os bens e direitos objeto de cada incorporação;

III - diligenciar a captação dos recursos necessários à incorporação e aplicá-los na forma prevista nesta Lei, cuidando de preservar os recursos necessários à conclusão da obra;

IV - entregar à Comissão de Representantes, no mínimo a cada três meses, demonstrativo do estado da obra e de sua correspondência com o prazo pactuado ou com os recursos financeiros que integrem o patrimônio de afetação recebidos no período, firmados por profissionais habilitados, ressalvadas eventuais modificações sugeridas pelo incorporador e aprovadas pela Comissão de Representantes;

V - manter e movimentar os recursos financeiros do patrimônio de afetação em conta de depósito aberta especificamente para tal fim;

VI - entregar à Comissão de Representantes balancetes coincidentes com o trimestre civil, relativos a cada patrimônio de afetação;

VII - assegurar à pessoa nomeada nos termos do art. 31-C o livre acesso à obra, bem como aos livros, contratos, movimentação da conta de depósito exclusiva referida no inciso V deste artigo e quaisquer outros documentos relativos ao patrimônio de afetação; e

VIII - manter escrituração contábil completa, ainda que esteja desobrigado pela legislação tributária.

Relata que intimou a contribuinte a apresentar a ata da assembleia de constituição da comissão de representantes dos adquirentes, bem como os balancetes trimestrais do patrimônio de afetação e os demonstrativos de estado da obra, com os vistos de entrega aos representantes.

Alega que a contribuinte respondeu que não localizou a ata da assembleia de constituição da comissão de representantes dos adquirentes. Quanto aos balancetes trimestrais e aos demonstrativos de estado da obra, relata que foram apresentados documentos sem qualquer visto de membro da comissão de representantes ou comprovação de que foram entregues à comissão.

Assim, alega a fiscalização que a contribuinte não comprovou o atendimento às obrigações previstas nos incisos IV e VI do art. 31-D da Lei nº 4.591/64.

Ante o exposto, a fiscalização concluiu que a contribuinte fiscalizada não preencheu os requisitos necessários à opção pelo RET, visto que não comprovou:

- a) a afetação do terreno e da integralidade das acessões;
- b) a formação da comissão de representantes dos adquirentes;
- c) a entrega dos balancetes trimestrais e dos demonstrativos trimestrais de estado da obra à comissão de representantes dos adquirentes.

Assim, a fiscalização apurou os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) que seriam devidos pelo regime do lucro presumido, tendo efetuado o lançamento de ofício das diferenças em relação aos valores recolhidos pelo RET.

(...)

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 28/12/2017 (fls. 648 e 649), a contribuinte apresentou impugnação em 26/01/2018, na qual alega serem indevidas as autuações em face dos argumentos a seguir sintetizados.

2.1. Do erro na verificação dos fatos. Ofensa ao art. 142 do CTN. Nulidade.

A impugnante alega que a fiscalização se equivocou ao analisar a averbação da afetação realizada no Registro de Imóveis (AV 18 da matrícula 172.503).

Sustenta que basta contar as unidades imobiliárias listadas no registro para se verificar que foram afetadas todas as 274 unidades de sua titularidade, e não as 69 unidades consideradas pela fiscalização.

Alega que o art. 142 do CTN, bem como o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, estabelecem que o fato jurídico tributário deve ser efetivamente descrito e comprovado pela fiscalização.

Sustenta que a fiscalização, ao agir de forma superficial, com base em informações claramente equivocadas, prejudicou seu direito de defesa, o que implica nulidade dos lançamentos de ofício, a teor do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

2.2. Da afetação do terreno e das acessões de titularidade da impugnante

A impugnante alega que a afetação abrangeu todas as 274 unidades imobiliárias de sua titularidade, que correspondem a 62,13% do empreendimento.

Sustenta que a parte ideal de 37,87% do empreendimento fora destinada à Gran Barra desde o início das negociações. Ressalta que 37,87% do terreno não foi objeto de permuta, permanecendo sob propriedade da Gran Barra. Além disso, a Gran Barra receberia, na permuta, as acessões e benfeitorias vinculadas à fração ideal do terreno por ela retida, estando individualizadas na escritura de permuta as 153 unidades a serem entregues a ela.

Alega a impugnante que não poderia afetar todas as 429 unidades do empreendimento, haja vista que as 153 unidades que não foram objeto de afetação não lhe pertenciam. Sustenta que houve reserva de terreno à Gran Barra e promessa de construção de unidades na fração ideal de propriedade dela.

A impugnante alega que as unidades do empreendimento de propriedade da Gran Barra não poderiam ser afetadas, visto que o regime de afetação é exclusivo para empresas incorporadoras.

Ante o exposto, a impugnante conclui que atendeu ao requisito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 10.931/2004, pois promoveu a afetação da totalidade do empreendimento sob sua titularidade, estando correta sua opção pelo RET.

2.3. Da improcedência da exigência de instauração de comissão de representantes dos adquirentes como requisito para opção pelo RET

A impugnante alega que, além da questão relativa à afetação do terreno e das acessões, a fiscalização também considerou indevida a opção pelo RET em razão da falta de comprovação da instauração da comissão de representantes dos adquirentes e da entrega, a essa comissão, dos balancetes e dos demonstrativos do estado da obra.

Sustenta que tais requisitos não estão previstos na Lei nº 10.931/2004 nem na Instrução Normativa RFB nº 1.435/2013. Ressalta que os únicos requisitos para a opção pelo RET são: (i) a entrega do termo de opção à RFB e (ii) a afetação do patrimônio vinculado à incorporação.

Argumenta que a Solução de Consulta Cosit nº 244/2014, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, estabelece que a opção pelo RET será considerada efetivada quando atendidos os requisitos previstos no art. 2º da Lei nº 10.931/2004 e na Instrução Normativa da RFB vigente na data da opção.

Assim, conclui que as exigências da fiscalização não encontram respaldo legal.

Além disso, a impugnante destaca que a instauração da comissão de representantes é uma atribuição dos adquirentes e não da incorporadora, conforme previsto no art. 50 da Lei nº 4.591/64, com a redação dada pela Lei nº 10.931/2004:

Art. 50. Será designada no contrato de construção ou eleita em assembleia geral uma Comissão de Representantes composta de três membros, pelo menos, escolhidos entre os adquirentes, para representá-los perante o construtor ou, no caso do art. 43, ao incorporador, em tudo o que interessar ao bom andamento da incorporação, e, em especial, perante terceiros, para praticar os atos resultantes da aplicação dos arts. 31-A a 31-F.

Alega que a fiscalização não poderia lhe impor o cumprimento de uma norma que sequer lhe é direcionada.

Assim, conclui que a fiscalização não poderia desconsiderar a opção pelo RET com fundamento na ausência de constituição de comissão de representantes e de entrega de documentos a essa comissão.

Ad argumentandum, ainda que se considere que a impugnante deveria ter promovido a instauração da comissão de representantes, alega que o descumprimento desse suposto requisito não poderia descaracterizar a opção pelo RET.

Sustenta que o objetivo do regime do patrimônio de afetação é proteger os adquirentes de imóveis na planta. No presente caso, alega que não houve nenhum prejuízo aos adquirentes, tendo sido o empreendimento concluído em 20/02/2017 e as unidades imobiliárias entregues aos adquirentes.

Ante o exposto, conclui ser indevida a desconsideração da opção pelo RET, devendo ser cancelados os autos de infração.

2.4. Da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Ad argumentandum, caso se entenda pela manutenção dos lançamentos de ofício, a impugnante alega que não podem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP), que editou o acórdão nº 16-84.301 – 10ª Turma da DRJ/SPO, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS.

Constitui requisito para opção pelo regime especial de tributação instituído pela Lei nº 10.931/2004 a afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos artigos 31-A a 31-E da Lei nº 4.591/64, o que inclui o cumprimento das obrigações previstas no art. 31-D dessa lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2014, 2015, 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descritos os fatos e apontadas pormenorizadamente as infrações que motivaram o lançamento fiscal, e tendo o sujeito passivo demonstrado pleno conhecimento das infrações ao impugnar o lançamento, não se verifica a nulidade por cerceamento do direito de defesa.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à COFINS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda irresignada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.321/1.353, através do qual reitera os mesmos termos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente auto de infração foi lavrado em face da Contribuinte haja vista a verificação, por parte da Autoridade Fiscal, do descumprimento de alguns requisitos para a fruição do Regime Especial de Tributação – RET instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931/2004 (incorporações imobiliárias). Em apertada síntese, apontou a Autoridade Fiscal que a Recorrente teria descumprido os seguintes requisitos:

- a) teriam sido afetadas tão somente 69 unidades de um total de 429 unidades imobiliárias a serem construídas;
- b) também não teria a Recorrente apresentado a ata de assembléia de constituição da comissão de representantes dos adquirentes, bem assim;
- c) não apresentou os balancetes trimestrais do patrimônio de afetação e os demonstrativos de estado da obra com o respectivo registro de ciência dos membros da comissão de representantes ou mesmo a comprovação da entrega desses documentos à referida comissão.

Tais requisitos estariam dispostos no art. 31-D da Lei nº 4.591/64, incluído pela Lei nº 10.931/2004.

A decisão recorrida afastou o requisito constante da alínea “a” acima, pois entendeu que houve, efetivamente, a afetação de 274 unidades (do total de 469), justamente aquelas que, pelo contrato de permuta, caberiam, ou seriam de propriedade, da Recorrente. Entretanto, a DRJ/SPO manteve o lançamento pois considerou que a Recorrente não teria atendido aos demais requisitos contestados pela Fiscalização.

No seu recurso voluntário, a Recorrente repetiu os argumentos já trazidos quando da impugnação, razão pela qual utilizarei da prerrogativa constante do art. 114, § 12, inc. I, do Regimento Interno do CARF - RICARF, para reproduzir os excertos da decisão recorrida com os quais eu me coaduno inteiramente, adotando-os como minhas razões de decidir.

Preliminarmente, a Recorrente invoca a nulidade do auto de infração, haja vista o erro cometido pela Fiscalização ao ter considerado como afetadas tão somente 69 unidades de um total de 429 unidades imobiliárias a serem construídas. Vejam, no ponto, como se manifestou a decisão recorrida:

2. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE POR ERRO NA APURAÇÃO DOS FATOS E POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Preliminarmente, a impugnante alega nulidade dos autos de infração por ofensa ao art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sob o argumento de que a

fiscalização cometeu grave equívoco na apuração dos fatos que resultaram nas autuações.

Sustenta que os erros prejudicaram seu direito de defesa, o que importa a nulidade dos autos de infração, face ao disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

O art. 142 do CTN, abaixo reproduzido, estabelece que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. No presente caso, tudo isso foi feito pela fiscalização, conforme se verifica no termo de verificação fiscal e nos autos de infração.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por sua vez, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 discrimina os elementos do auto de infração, os quais estão todos presentes nos autos de infração ora em análise.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, os autos de infração foram lavrados por autoridade administrativa competente.

Não se verifica o cerceamento do direito de defesa, visto que os fatos estão descritos detalhadamente no termo de verificação fiscal. Na impugnação, observa-se que a contribuinte contesta os lançamentos de forma minuciosa, com farto arrazoado que traz as razões pelas quais entende ser indevida a autuação, demonstrando ter pleno conhecimento e compreensão da infração que lhe foi imputada.

Portanto, não deve ser acolhida a alegação de nulidade.

A corroborar o entendimento acima exposto, citam-se decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Incabível a nulidade arguida quando demonstrada que o contribuinte exerceu o contraditório e a ampla defesa em sua totalidade. (CARF, acórdão 1401-002677, sessão de 12/06/2018)

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE NO PROCEDIMENTO. Quando no Termo de Verificação Fiscal estão contidas todas as informações a respeito dos valores apurados das infrações, as quais lhe foram imputadas, bem como a maneira como foram extraídas as informações, as quais deram ensejo ao presente Auto de Infração, acompanhada da capitulação legal das irregularidades detectadas no curso da fiscalização, não há que se falar em nulidade do procedimento. (CARF, acórdão 1302-002293, sessão de 22/06/2017)

Constata-se que o erro apontado pela impugnante não seria causa de nulidade dos autos de infração, haja vista tratar-se de questão de mérito, que será apreciada ao longo deste voto.

Com efeito, não há nenhuma nulidade em relação ao auto de infração. Conforme dito acima, todos os requisitos exigidos, tanto pelo CTN quanto pelo Decreto 70.235/72 foram atendidos pela Autoridade Fiscal.

Não há, no presente caso, qualquer vestígio de cerceamento do direito de defesa, pois os fatos foram descritos de forma minudente pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação. Além do mais, nota-se, ao analisar tanto a impugnação quanto o recurso voluntário, que a Contribuinte tinha a noção exata dos motivos pelos quais fora autuada, o que demonstra o pleno conhecimento e a compreensão da infração que lhe foi imputada.

Ademais, não houve qualquer erro de cálculo no lançamento, conforme aventado pela Recorrente, pelo fato de a Autoridade Fiscal ter se equivocado em relação ao número de unidades imobiliárias que teriam sido afetadas ao RET. O auto de infração, após a decisão de primeira instância, permaneceu ileso em relação ao seu valor, apesar de a Autoridade Julgadora

de Primeira Instância ter reconhecido o erro cometido pela Fiscalização em relação a este requisito para a fruição do RET.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso em relação à arguição de nulidade do auto de infração.

No mérito, melhor sorte não assiste à Recorrente.

Restaram para nossa avaliação os demais requisitos que teriam sido descumpridos pela Recorrente para a fruição do RET, justamente a falta de apresentação da ata de constituição da comissão de representantes dos adquirentes e dos balancetes trimestrais do patrimônio de afetação e os demonstrativos de estado da obra com o respectivo registro de ciência dos membros da comissão de representantes ou mesmo a comprovação da entrega aos mesmos.

O argumento principal da Recorrente é de que não haveria fundamento legal a exigir o cumprimento de tais requisitos. Advoga, tão somente, a necessidade de cumprir com o disposto no art. 2º da Lei nº 10.931/2004 que, em apertada síntese, resumir-se-ia à entrega do termo de opção ao regime de tributação à Receita Federal e a afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária.

Em relação à comissão de representantes, considera que não teria legitimidade para a sua instauração e que tal prerrogativa seria unicamente dos próprios adquirentes. Além do mais, as regras relativas à instauração da Comissão de Representantes estariam previstas, de forma não impositiva, no art. 50, da Lei nº 4.591/64, abaixo reproduzido:

“Art. 50. Será designada no contrato de construção ou eleita em assembleia geral uma Comissão de Representantes composta de três membros, pelo menos, escolhidos entre os adquirentes, para representá-los perante o construtor ou, no caso do art. 43, ao incorporador, em tudo o que interessar ao bom andamento da incorporação, e, em especial, perante terceiros, para praticar os atos resultantes da aplicação dos arts. 31-A a 31-F.”

Já em relação aos balancetes trimestrais do patrimônio de afetação e os demonstrativos de estado da obra, alega a Recorrente que teria entregue os documentos à Fiscalização, entretanto, por uma questão meramente formal (falta de assinatura dos membros da comissão de representantes), tais documentos teriam sido solenemente ignorados.

Sem razão a Recorrente, também no mérito da discussão.

Início com a reprodução do acórdão recorrido, que também adoto como minhas razões de decidir:

3. DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO

A afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária constitui requisito essencial para a efetivação da opção pelo RET, conforme estabelece o art. 2º, II, da Lei nº 10.931/2004.

A simples leitura da averbação AV-18 na matrícula do imóvel leva à conclusão de que a fiscalização se equivocou ao alegar que foram afetadas apenas 69 unidades imobiliárias. Comparando-se as unidades discriminadas na averbação da afetação com o memorial de incorporação, que consta do registro R-17, conclui-se que foram objeto de afetação as 274 unidades de propriedade da impugnante (fls. 609 a 644). Cabe observar que a unidade imobiliária inclui a fração ideal do terreno e as acessões correspondentes.

(...)

Resta, portanto, comprovada a afetação do terreno e das acessões objetos da incorporação imobiliária.

Entretanto, cabe ressaltar que o art. 2º, II, da Lei nº 10.931/2004, determina que a afetação deve ser feita conforme disposto nos artigos 31-A a 31-E da Lei nº 4.591/64, incluídos pela própria Lei nº 10.931/2004, que instituiu o RET:

DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO

Art. 31-A. A critério do incorporador, a incorporação poderá ser submetida ao regime da afetação, pelo qual o terreno e as acessões objeto de incorporação imobiliária, bem como os demais bens e direitos a ela vinculados, manter-se-ão apartados do patrimônio do incorporador e constituirão patrimônio de afetação, destinado à consecução da incorporação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes.

§ 1º O patrimônio de afetação não se comunica com os demais bens, direitos e obrigações do patrimônio geral do incorporador ou de outros patrimônios de afetação por ele constituídos e só responde por dívidas e obrigações vinculadas à incorporação respectiva.

§ 2º O incorporador responde pelos prejuízos que causar ao patrimônio de afetação.

§ 3º Os bens e direitos integrantes do patrimônio de afetação somente poderão ser objeto de garantia real em operação de crédito cujo produto seja integralmente destinado à consecução da edificação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes.

(...)

Art. 31-B. Considera-se constituído o patrimônio de afetação mediante averbação, a qualquer tempo, no Registro de Imóveis, de termo firmado pelo incorporador e, quando for o caso, também pelos titulares de direitos reais de aquisição sobre o terreno.

Parágrafo único. A averbação não será obstada pela existência de ônus reais que tenham sido constituídos sobre o imóvel objeto da incorporação para garantia do pagamento do preço de sua aquisição ou do cumprimento de obrigação de construir o empreendimento.

Art. 31-C. A Comissão de Representantes e a instituição financiadora da construção poderão nomear, às suas expensas, pessoa física ou jurídica para fiscalizar e acompanhar o patrimônio de afetação.

(...)

Art. 31-D. Incumbe ao incorporador:

I - promover todos os atos necessários à boa administração e à preservação do patrimônio de afetação, inclusive mediante adoção de medidas judiciais;

II - manter apartados os bens e direitos objeto de cada incorporação;

III - diligenciar a captação dos recursos necessários à incorporação e aplicá-los na forma prevista nesta Lei, cuidando de preservar os recursos necessários à conclusão da obra;

IV - entregar à Comissão de Representantes, no mínimo a cada três meses, demonstrativo do estado da obra e de sua correspondência com o prazo pactuado ou com os recursos financeiros que integrem o patrimônio de afetação recebidos no período, firmados por profissionais habilitados, ressalvadas eventuais modificações sugeridas pelo incorporador e aprovadas pela Comissão de Representantes;

V - manter e movimentar os recursos financeiros do patrimônio de afetação em conta de depósito aberta especificamente para tal fim;

VI - entregar à Comissão de Representantes balancetes coincidentes com o trimestre civil, relativos a cada patrimônio de afetação;

VII - assegurar à pessoa nomeada nos termos do art. 31-C o livre acesso à obra, bem como aos livros, contratos, movimentação da conta de depósito exclusiva referida no inciso V deste artigo e quaisquer outros documentos relativos ao patrimônio de afetação; e

VIII - manter escrituração contábil completa, ainda que esteja desobrigado pela legislação tributária.

Art. 31-E. O patrimônio de afetação extinguir-se-á pela:

I - averbação da construção, registro dos títulos de domínio ou de direito de aquisição em nome dos respectivos adquirentes e, quando for o caso, extinção das obrigações do incorporador perante a instituição financiadora do empreendimento;

II - revogação em razão de denúncia da incorporação, depois de restituídas aos adquirentes as quantias por eles pagas (art. 36), ou de outras hipóteses previstas em lei; e III - liquidação deliberada pela assembléia geral nos termos do art. 31-F, § 1º.

Ressalte-se que o art. 31-D da Lei nº 4.591/64 estabelece diversas obrigações para o incorporador. Trata-se de obrigações inerentes ao regime de afetação; fazem parte da própria natureza do regime.

O RET instituído pela Lei nº 10.931/2004, prevê o recolhimento unificado de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, mediante pagamento equivalente a 4% da receita mensal recebida, o que representa, via de regra, economia tributária para a incorporadora.

Todavia, a opção pelo RET impõe o cumprimento de obrigações por parte da incorporadora, entre as quais as previstas nos incisos I a VIII do art. 31-D da Lei nº 4.591/64, que constituem requisitos para a fruição do regime especial. Caso assim não fosse, a incorporadora se beneficiaria de uma tributação reduzida sem assumir os ônus correspondentes.

No procedimento fiscal, a fiscalização intimou a contribuinte a comprovar o cumprimento das obrigações previstas nos incisos do art. 31-D da Lei nº 4.591/64, não tendo sido comprovada a instituição de comissão de representantes dos adquirentes e nem a entrega dos balancetes trimestrais e dos demonstrativos de estado da obra à comissão.

Tais documentos também não foram apresentados com a impugnação.

Alega a impugnante que a instauração da comissão de representantes é uma atribuição dos adquirentes e não da incorporadora, não podendo ela ser penalizada pela não instauração da comissão.

Quanto a essa questão, cabe observar que os adquirentes das unidades imobiliárias não teriam como se reunir para eleger uma comissão de representantes por sua própria iniciativa, visto que não têm contato uns com os outros. Por outro lado, a incorporadora possui a identificação e as informações de contato de todos os adquirentes, cabendo a ela convocar uma assembleia geral para a eleição da comissão de representantes, a fim de dar cumprimento aos ditames legais.

Ante o exposto, conclui-se que a impugnante não faz jus ao regime especial de tributação, devendo ser mantidos os lançamentos tributários.

Como afirmamos acima, as alegações da Recorrente não se sustentam. Primeiramente, calcou suas arguições na assertiva de que bastaria o cumprimento das disposições contidas no art. 2º da Lei nº 10.931/2004, abaixo reproduzido:

Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:

I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e

II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

Ora, uma coisa é a opção ao regime especial de tributação; outra, completamente diferente, é a sua manutenção no próprio sistema. Para fruir dos benefícios do RET não basta aos Contribuintes tão somente o cumprimento formal dos requisitos constantes do art. 2º da Lei nº 10.931/2004, mesmo porque essa mesma norma condiciona a fruição ao atendimento ao disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591/64. Tais condições são somente para sua opção, e não para sua fruição no tempo. Verificado que, posteriormente à opção, a Contribuinte não atendeu aos ditames legais afetos à matéria, plenamente justificável a desconsideração dessa opção.

Tal situação resta mais do que clara na leitura da Lei. Então, decididamente, existe embasamento legal para a exigência do cumprimento dos requisitos constantes dos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591/64. E foi exatamente o descumprimento do disposto nos incisos IV e VI do art. 31-E acima reproduzido, aliado, também ao desrespeito ao art. 50, da Lei nº 4.591/64, que motivaram a Autoridade Fiscal a constituir o crédito tributário em apreço, ao considerar não satisfeitos os ditames estabelecidos no art. 2º, inc. II, da Lei nº 10.931/2004.

Não prospera, também, a tese de que a comissão de representantes deveria ser constituída a partir da iniciativa dos próprios adquirentes, não havendo nenhuma responsabilidade pela sua convocação por parte da incorporadora.

A comissão de representantes é de constituição obrigatória na incorporação imobiliária, e consiste na formação de um grupo de três ou mais adquirentes das futuras unidades do empreendimento. Seus membros são eleitos para representar o conjunto de adquirentes junto à incorporadora, mormente para acompanhar os atos relativos ao andamento da incorporação e ao patrimônio de afetação.

Como dito acima, sua constituição é obrigatória. Vejam a atual redação do art. 50 da Lei nº 4.591/64:

Art. 50. Será designada no contrato de construção ou eleita em assembleia geral a ser realizada por iniciativa do incorporador no prazo de até 6 (seis) meses, contado da data do registro do memorial de incorporação, uma comissão de representantes composta por, no mínimo, 3 (três) membros escolhidos entre os adquirentes para representá-los perante o construtor ou, no caso previsto no art. 43 desta Lei, o incorporador, em tudo o que interessar ao bom andamento da incorporação e, em especial, perante terceiros, para praticar os atos resultantes da aplicação do disposto nos art. 31-A a art. 31-F desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.382, de 2022)

Na exposição de motivos da Medida Provisória que deu origem à Lei nº 14.382/2022, os Ministros das pastas respectivas endereçaram ao Presidente da República a seguinte razão para a alteração do citado dispositivo:

Exposição de motivos da MP nº 1.085, de 27/12/2021, convertida na Lei nº 14.382/2022.

(...)

13. A proposta introduz importantes aprimoramentos nas regras da incorporação imobiliária previstas na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, com o objetivo de deixar claro quais os eventos que determinam a extinção do patrimônio de afetação, destinado a garantir a execução do empreendimento; de instituir o condomínio edilício após a averbação da construção, dentre outros importantes aspectos que necessitam de atualização legislativa.

Portanto, tal regra foi inserida no mundo jurídico tão somente para aprimorar as normas até então vigentes e para deixar claro diversos aspectos ligados à matéria, trazendo maior segurança para os destinatários da legislação em comento.

O procedimento fiscal foi bem elucidativo em relação à constatação de que, na prática, a Recorrente olvidou-se de constituir a comissão de representantes exigida pelo art. 50 da Lei nº 4.591/64 além de, conseqüentemente, não ter cumprido com o disposto no art. 31-D da mesma Lei. Não restou comprovada nem a criação da comissão de representantes nem tampouco a entrega dos demonstrativos do estado da obra e dos balancetes trimestrais a essa mesma comissão, conforme exige a Lei.

Não se trata de mera exigência de ordem civil, conforme quer fazer crer a Recorrente. Tais exigências estão claramente postas pela lei tributária, no caso, o art. 2º da Lei nº 10.931/2004.

Também não merece guarida a alegação de que a Instrução Normativa nº 1.453/2013 se trataria de norma de cunho tão somente regulamentar, pois seu conteúdo se limitaria a detalhar a entrega do termo e a afetação do patrimônio, nos termos previstos no art. 2º da Lei nº 10.931/2004. Revisitando a citada Instrução Normativa, nos deparamos com o seu art. 11, abaixo transcrito:

Art. 11. Caso não se verifique o pagamento das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, vinculadas ao respectivo patrimônio de afetação, cujos fatos geradores tenham ocorrido até a data da decretação da falência, ou insolvência do incorporador, perde eficácia a deliberação pela continuação da obra a que se refere o § 1º do art. 31-F da Lei nº 4.591, de 1964, bem como os efeitos do regime de afetação instituídos pela Lei nº 10.931, de 2004.

Como se pode verificar do texto acima, tal norma é mais do que simplesmente regulamentar, pois impõe, inclusive, a perda da eficácia dos efeitos do regime de afetação instituídos pela Lei nº 10.931/2004 quando da verificação do não pagamento das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, vinculadas ao respectivo patrimônio de afetação.

Quanto às alegações em face da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, trata-se de matéria sumulada por este CARF:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Aplica-se ao lançamento da CSLL, PIS e COFINS os mesmos fundamentos adotados em relação à decisão tomada para o IRPJ, haja vista a intrínseca relação entre todos os tributos ora exigidos.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves