



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA TURMA ESPECIAL**

**Processo n°** 15983.000195/2006-42  
**Recurso n°** 165.249 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTROS - Ex.: 2002  
**Acórdão n°** 198-00.028  
**Sessão de** 16 de setembro de 2008  
**Recorrente** ROBERTO CARVIELLO  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -  
IRPJ**

Exercício: 2002

PESSOA FÍSICA. CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIO. VENDA DE UNIDADES. EMPRESA IMOBILIÁRIA. EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA.

A pessoa física que constrói edifício de apartamentos para venda das unidades autônomas, desenvolve a atividade de incorporação de imóveis e se equipara a pessoa jurídica, para fins tributários, não sendo necessária a reiteração para caracterizá-la.

LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS. INTIMAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do Ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos comerciais e fiscais a que estiver obrigado a escriturar.

EMPRESAS IMOBILIÁRIAS. LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA. CUSTO DO IMÓVEL. NOTA FISCAL. EFETIVO PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do lucro arbitrado de empresa imobiliária, poderá ser deduzida da receita bruta trimestral o custo do imóvel, desde que devidamente comprovado, situação não verificada quando o contribuinte, intimado, não demonstra que houve o efetivo pagamento pela aquisição do material de construção descrito em nota fiscal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROBERTO CARVIELLO.

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

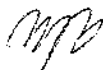


EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR

Relator

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA e JOÃO FRANCISCO BIANCO



## Relatório

ROBERTO CARAVIELLO, recorre a este Conselho inconformado com a decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ São Paulo – SP-1, em 19 de maio de 2006, que julgou o lançamento procedente.

Cuida-se intimação para recolhimento de crédito tributário relativos ao arbitramento de Lucro a título de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, com inclusão de multa proporcional e juros de mora, onde através de fiscalização foi contatado que o Recorrente pessoa física, efetuou a construção de um edifício residencial, composto de nove apartamentos, registrado no 2º Cartório de Registro de Imóveis de Santos, atividade que o equipara a pessoa jurídica.

Consoante auto de infração juntado às folhas 05 a 20, imputou-se à Recorrente as penalidades contidas no artigo 534 do RIR/99, art. 1º e 3º da Lei Complementar 7/70, art. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º da Lei 9715/98, art. 1º da Lei Complementar 70/91, art. 2º, 3º e 8º da Lei 9718/98, MP 1807/99, MP 1858/99, art. 2º e §§ da Lei 7689/88, art. 19 e 20 da Lei 9249/95, art. 29 da Lei 9430/96, art. 6º da MP 1858/99 e reedições.

Houve por parte do Recorrente ausência de apresentação de escrituração contábil levando a autoridade fiscal a arbitrar seu lucro, com supedâneos nos art. 530, I e 534 do RIR/99, tomando como receita bruta aquela decorrente de vendas de algumas unidades, no valor de R\$ 249.000,00 para o 3º trimestre e de R\$ 75.000,00 para o 4º trimestre de 2001. Em relação aos custos dos imóveis, a autoridade aceitou os valores de R\$ 57.930,03 e R\$ 13.855,18 para os 3º e 4º trimestres, respectivamente.

Não foram consignados os custos de construção relativos às notas fiscais emitidas por C. M. Guerra, CNPJ nº 67.120.030/0001-02 e por Modelinda – Comércio de Esquadrias Metálicas e Vidros Ltda – ME, CNPJ nº 59.918.946/0001-01, cujos montantes são de R\$ 151.303,50 e R\$ 40.065,00 respectivamente.

Inconformada, a Recorrente ofereceu impugnação às folhas 115 à 123 alegando, em apertada síntese, que houve “mudança de personalidade” que só se aplicaria em eventual reincidência, em afronta ao mesmo fato típico.

Sustentou que as notas emitidas pela empresa C. M. Guerra e Modelinda se referem aos materiais de construção efetivamente integrados ao imóvel que se edificou, que poderia ser contatado tal afirmação em conversão do julgamento em diligência.

Alega que a autuação desafia o direito, uma vez que está pautada em declaração do titular de C. M. Guerra que, embora reconhecesse a autenticidade material das notas fiscais, negou-lhes a autenticidade ideológica.

Aduz não ter havido perícia sobre as notas fiscais para que pudesse atestar a falsidade ou a autenticidade, o que inquina dúvidas sobre o auto de infração.



Entende que em face do princípio da igualdade, não se pode dar credibilidade superior à declaração de Carlos de Mello Guerra em relação à do Recorrente e que ainda não há garantias de que as notas não foram emitidas, e que assim, os verdadeiros sonegadores seriam C. M. Guerra e Modelinda, sendo que a última se quer foi encontrada.

Afirma ter apresentado documentos fiscais autênticos que não poderiam ser refutados pelo simples relato de uma pessoa.

Cita entendimento do Conselho de Contribuintes que diz ser o arbitramento medida extrema, que haveria necessidade do Fisco demonstrar que tenha empreendido todos os esforços para apurar a base real do imposto, alega que este procedimento não ocorreu, pois não houve a preocupação em se investigar se o material foi ou não utilizado na obra, nem qual teria sido a quantidade utilizada, razão pela qual pede realização de diligência para esclarecer estas questões.

A 1ª Turma da DRJ em Santos – SP, julgou procedente o lançamento, indeferiu o pedido de converter o julgamento em diligência, entendendo que qualquer que fosse o resultado, não afastaria o fundamento que levou o auditor-fiscal a rejeitar os documentos fiscais apresentados.

Sobre o lançamento do IRPJ, entendeu pautar-se no art. 151, I do Decreto 3.000/91 e também na Lei 4.5981/1964 em art. 29, que versa sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias, onde basta que a pessoa física exerça a atividade de incorporação imobiliária para que submeta às regras tributárias afetas às pessoas jurídicas.

Ressalta ainda que não houve alteração da personalidade jurídica do contribuinte, apenas a equiparação pela realização das atividades, prevista no art. 151 do RIR/99.

Fundamentou que, apesar de notificado a providenciar sua regularização perante o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ, o Recorrente não o fez, desta forma a autoridade fiscal o inscreveu, cumprindo assim o princípio da igualdade, assim o recorrente está sujeito a tributação comum as demais pessoas jurídicas e, assim, obrigada a escriturar livros contábeis e fiscais, para fins de apuração de seu lucro.

Quando intimado a apresentar sua escrituração o recorrente não o fez e incorreu na hipótese de arbitramento de seu lucro, nos termos do art. 530, III do RIR/99 (Lei 8981/95, art. 47 e Lei 9430/96 art. 1º), sendo esta forma de apuração do lucro, amparada pelo art. 219 do próprio RIR/99.

Decidiu que amparado pelo artigo 534 do RIR/99, ainda que inexistente a escrituração, há possibilidade de reconhecimento dos custos, procedimento este também adotado pelo fisco.

No que concerne ao não reconhecimento dos custos das notas emitidas pela C. M. Guerra e Modelinda, estas se deram porque o contribuinte não comprovou o correspondente desembolso de recursos na aquisição dos materiais descritos nas notas fiscais, condição necessária para o reconhecimento de tais valores como custos legitimamente incorridos.

Quanto às notas fiscais emitidas pela firma individual C. M. Guerra, acolheu a declaração de seu titular (fls. 73), na declaração consta que as notas fiscais não haviam sido

emitidas por C. M. Guerra e que elas teriam sido extraídas de seu formulário contínuo, constituindo-se indícios de que tais impressos poderiam ter sido utilizados indevidamente.

A recorrente foi notificada a apresentar o efetivo pagamento das compras, porém não se manifestou a respeito, assim foram desconsiderados os respectivos custos e que em sede de impugnação o recorrente não demonstra o efetivo dispêndio financeiro na aquisição das mencionadas mercadorias.

Sobre as notas da empresa Modelinda, alega ter sido constatado pelo auditor-fiscal que a empresa encontra-se inapta desde 17/07/2004, configurando novamente indícios de que as notas fiscais emitidas poderiam estar em situação irregular, assim intimou o recorrente a apresentar documentação que comprovasse o efetivo pagamento das compras e novamente não obteve resposta.

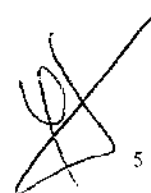
No que se refere a tributação reflexa não houve alegações por parte do recorrente, mas a procedência do IRPJ impõe a manutenção das exigências fiscais dele decorrente, ou seja quanto as lançamentos de PIS, COFINS e CSLL.

Dessa forma, a DRJ a rejeitou as preliminares suscitadas e julgou procedente o lançamento.

A Recorrente intimada (fls. 150 e 152), aviso de recebimento juntado em 12 de dezembro de 2007 (fl. 153), com novo inconformismo, interpôs Recurso Voluntário protocolizado em 27 de dezembro do mesmo ano, com os mesmos argumentos da impugnação.

Deixou de arrolar bens, com fundamento na ADIN 1976-7, que declarou a inconstitucionalidade do art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72, requereu ainda o efeito suspensivo pautado no art. 33 do Decreto 70.235/72 e art. 151, III do CTN.

É o relatório.



5

## Voto

Conselheiro EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Verifica-se que o Recurso Voluntário não traz argumento novo e nem prova nova repete as alegações da impugnação.

O Recorrente, pessoa física, construiu edifício de apartamentos para revenda das unidades autônomas, razão pela qual foi equiparado a pessoa jurídica, nos termos do art. 151, inciso I do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), cuja redação é a que se transcreve a seguir:

*“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;”*

Por sua vez, a Lei nº 4.591/1964, que versa sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias, assim dispõe em seu art. 29:

*“Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.*

*Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.”*

Conforme se depreende da leitura dos mencionados dispositivos, não há necessidade de a pessoa física ser “reincidente” neste tipo de atividade, como alegou o recorrente, para se equiparar a pessoa jurídica. Vale dizer, basta que a pessoa física exerça a

atividade de incorporação imobiliária para que submeta às regras tributárias afetas às pessoas jurídicas.

Ressalte-se que não houve alteração da “personalidade jurídica” do contribuinte. O que fez a lei tributária foi apenas equiparar aquelas pessoas físicas que realizassem quaisquer das atividades previstas no art. 151 do RIR/1999 a pessoa jurídica. O caso em concreto trata da opção feita pelo legislador ordinário em tratar as receitas e o resultado econômico-financeiro decorrentes das **atividades imobiliárias** de acordo com as regras previstas para a legislação da pessoa jurídica, ainda que exercidas por pessoas físicas.

Daí o porquê da equiparação prevista em lei, pois se as obrigações tributárias às quais estão sujeitas as pessoas jurídicas são mais complexas que as das pessoas físicas e se as atividades imobiliárias são tributadas conforme a legislação daquelas, não seria razoável permitir que estas pudessem exercer tais atividades, sem se submeterem às obrigações das pessoas jurídicas. Portanto, a equiparação dá vigência ao princípio da isonomia tributária e não desrespeita o conceito de pessoa jurídica dada pelo direito privado, pois o contribuinte continua sendo pessoa natural, em que pese receber tratamento dado à jurídica para fins de imposição tributária.

Portanto, após a omissão do contribuinte em cumprir a notificação para providenciar sua regularização perante o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ, agiu bem a autoridade fiscal em inscrevê-lo de ofício, pois não seria admissível, em razão do mencionado princípio da igualdade, permitir que o contribuinte permanecesse em atividade sem o cumprimento dessa obrigação tributária acessória a que estão sujeitas as demais pessoas jurídicas que exercem esse ramo de atividade.

Portanto, o contribuinte está sujeito à tributação comum às demais pessoas jurídicas e, assim, obrigado a escriturar livros contábeis e fiscais, para fins de apuração de seu lucro.

Compulsando os autos, verifica-se que o recorrente foi intimado a apresentar sua escrituração comercial e fiscal e, não tendo cumprido a requisição da autoridade fiscal, incorreu na hipótese de arbitramento de seu lucro, nos termos do art. 530, inc. III do RIR/1999 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

*“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:*

*(...)*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; ”*

Como se percebe, o recorrente se subsumiu à hipótese de arbitramento do lucro previsto em expressa disposição legal. Embora aos olhos dos contribuintes possa parecer medida extrema, trata-se, em verdade, de uma das formas de apuração do lucro previstas no art. 219 do próprio Regulamento.

A apuração do lucro real, como aventou o recorrente, está condicionada ao cumprimento de determinados requisitos, dentre os quais, a apresentação de regular

escrituração comercial e fiscal, hipótese não verificada. Portanto, não houve precipitação na autuação levada a efeito pela Autoridade Fiscal, mas o correto cumprimento da legislação tributária.

De qualquer maneira, no caso da pessoa jurídica que se dedica à empresa imobiliária, quando se submete ao arbitramento do lucro e é conhecida sua receita bruta, dela pode deduzir o custo do imóvel devidamente comprovado, nos termos do art. 534 do RIR/1999:

*“ 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 n.º 8.981, de 1995, art. 49, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).*

*Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).”*

Como se percebe, a lei previu uma hipótese de arbitramento com possibilidade de reconhecimento de custos, ainda que inexistente a regular contabilidade do contribuinte.

Quanto aos custos não aceites pela autoridade fiscal, o contribuinte afirma que os materiais de construção descritos nas notas fiscais emitidas por C.M. Guerra e Modelinda Comércio de Esquadrias Metálicas e Vidros Ltda. foram efetivamente utilizados na obra por ele edificada e, assim, o valor de seus custos não poderiam ser glosados.

Primeiramente, cumpre observar que a autoridade fazendária, em nenhum momento, questiona se os materiais neles descritos foram ou não utilizados no edifício construído. O auto de infração e os demais documentos colacionados aos autos demonstram que as notas fiscais não foram aceitas **porque o recorrente não comprovou o correspondente desembolso de recursos** na aquisição dos materiais descritos nas notas fiscais, condição necessária para o reconhecimento de tais valores como custos legitimamente incorridos.

Assim, há de se verificar se a conclusão a que chegou a autoridade fazendária é válida.

Com relação às notas fiscais emitidas pela firma individual C. M. Guerra, cujas cópias encontram-se a fls. 47/57, o auditor-fiscal colheu declaração de seu titular, Carlos de Melo Guerra, lavrada a termo e juntado a fls. 73, em que se destaca o seguinte excerto:

*“ 2) que a empresa encontra-se desativada desde 2.000;*

*3) que em relação as notas fiscais de números 6512 (formulário 6511), 6514 (formulário 6513), 6515 (formulário 6514), 6550 (formulário 6548), 6551 (formulário 6549), 6553 (formulário 6550), 6586 (formulário 6586), 6590 (formulário 6587), 6593 (formulário 6588), 6597 (formulário 6589), 6599 (formulário 6590), da C.M. Guerra, cujas originais são mostradas, declara que nunca emitiu as mesmas. Reconhece os impressos, e informa que o seu Contador verificou junto*





*a documentação que possui, e constatou a ausência das mesmas nos blocos de formulário contínuo. Não sabe informar quem pode ter retirado daqueles blocos, sendo certo não existir nenhuma via das notas fiscais citadas;*

*4) que não conhece e nunca ouviu falar do Sr. Roberto Caravielo, que consta como destinatário das notas fiscais mencionadas. ”*

A declaração mostra que o formulário (impresso) das notas fiscais pertencia a C.M. Guerra. Todavia, tal fato, por si só, não autoriza a concluir que seu conteúdo seja verdadeiro.

Neste aspecto, a declaração de que as mencionadas notas fiscais não haviam sido emitidas por C.M. Guerra e que elas teriam sido extraídas de seu formulário contínuo, constituíram-se em indícios de que tais impressos poderiam ter sido utilizados indevidamente.

Percebe-se que, ante a declaração prestada pelo suposto emitente das notas fiscais, o auditor-fiscal não poderia ter simplesmente aceitado os valores nelas consignados, como queria o fiscalizado, nem, por outro lado, tê-las rejeitado liminarmente, pois, como observou o recorrente, “...quem é que nos garante que as notas não foram efetivamente emitidas, e, assim, teríamos C.M. Guerra (CNPJ 67.120.030/0001-02) e Modelinda (CNPJ 59.918.946/0001-01) como os verdadeiros sonegadores...”?


Assim, o recorrente foi notificado a comprovar o efetivo pagamento decorrente das compras que teriam sido feitas junto a C.M. Guerra, conforme se verifica do documento de fls. 30.

Não houve manifestação do recorrente, assim, não foi possível aceitar os custos registrados nas notas fiscais de fls. 47/57, não havendo outra alternativa à autoridade fiscal a não ser desconsiderar os respectivos custos.

Percebe-se, claramente, que o auditor-fiscal não lavrou o auto de infração simplesmente com base nas informações prestadas por C.M. Guerra. O recorrente, no curso da fiscalização, tomou ciência do termo de declarações prestado por seu titular, bem como foi notificado a demonstrar o efetivo pagamento dos materiais que teriam sido comprados, permanecendo, todavia, silente. Por sua vez, também em sede de impugnação, em momento algum o contribuinte procura demonstrar o efetivo dispêndio financeiro na aquisição das mencionadas mercadorias. No Recurso Voluntário também ficou somente com alegações não trazendo prova dos pagamentos que alega ter efetuado.

Quanto às notas fiscais nº 225 e 230, de fls. 76/77, que teriam sido emitidas por Modelinda, o auditor-fiscal autuante verificou, conforme trecho de seu relatório de fls. 23/24, que as intimações enviadas aos endereços da empresa e de seu responsável perante o CNPJ retornaram, respectivamente, com a informação de “desconhecido” e de “ausente”, após três tentativas de entrega pelos Correios; e, nos sistema informatizado de dados da SRF, Modelinda encontra-se em situação “Inapta”, desde 17.07.2004, por encontrar-se omissa na entrega de declarações e não ter sido localizada.

Tais circunstâncias, novamente, configuraram indícios de que as notas fiscais emitidas poderiam estar em situação irregular. O auditor-fiscal, tal como o procedimento adotado em relação à C.M. Guerra, intimou o recorrente a apresentar documentação que



comprovasse o efetivo pagamento das compras e, da mesma maneira, não obteve qualquer resposta e novamente nas defesas proferidas em primeira instância administrativa, como também, no recurso voluntário não comprovou os pagamentos ficando somente em meras alegações sem provas.

Quanto a tributação reflexa, não houve alegações específicas quanto aos lançamentos relativos às contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Portanto, a procedência do lançamento do IRPJ impõe a manutenção das exigências fiscais dele decorrentes. Nesse sentido, cabe reproduzir a ementa do acórdão nº 101-93177, do E. Primeiro Conselho de Contribuintes (sessão de 13.09.2000), que assim se pronunciou sobre a matéria:

*“ TRIBUTAÇÃO REFLEXA – A decisão proferida no lançamento principal (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) é aplicável aos demais lançamentos ditos reflexivos, face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro. (Ac. 1º CC nº 101-93177) ”*

Em face do exposto, voto pela improcedência do recurso voluntário.

Sala das Sessões-DF, em 16 de setembro de 2008.

  
EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR