



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10140.723102/2011-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.738 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2014  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** JOÁ ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
coobrigados: COBEL – CONSTRUTORA DE OBRAS DE ENGENHARIA  
LTDA e GLOBAL SERVIÇOS E OBRAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO OU LIVRO CAIXA.

Em relação às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, mostra-se correta a apuração do resultado pelo lucro arbitrado quando o sujeito passivo não apresenta escrituração contábil ou Livro Caixa, ainda que reiteradamente intimado a fazê-lo.

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LUCRO ARBITRADO. DEDUÇÃO DO CUSTO.

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. Conforme remansosa jurisprudência desta Corte, as alterações na sistemática de arbitrado perpetradas pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95 não implicaram em revogação do art. 49, da Lei nº 8981/95, tendo em vista a especificidade das atividades exercidas.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Correta a imputação da multa qualificada quando o sujeito passivo assume conduta deliberadamente voltada a esconder a ocorrência do fato gerador, omitindo informações relevantes ou prestando Declarações falsas às autoridades fazendárias.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilidade dos coobrigados e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva que suscitou de ofício a nulidade da autuação, no entendimento de que teria havido erro na eleição da data dos fatos geradores

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração (AI e demonstrativos às fls. 3 a 18) relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ) dos anos-calendário 2007 e 2008 em face de omissão de receitas da venda de imóveis, conforme descrição constante à fl. 5: "001: RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - VENDA DE IMÓVEIS)".

Esse lançamento resultou em R\$ 4.568.570,68 de imposto, R\$ 6.852.856,01 de multa proporcional de ofício (150%) e R\$ 1.531.835,19 de juros de mora calculados até 30 de novembro de 2011, totalizando R\$ 12.953.261,88.

Foram também lavrados os autos de infração relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (fls. 19 a 66), reflexos.

O total do crédito tributário lançado foi de R\$ 15.312.131,68. Os valores estão discriminados individualmente em cada auto de infração e também na fl. 2.

A descrição do procedimento efetuado e, bem assim, da infração e o seu enquadramento legal encontram-se nos campos próprios dos autos de infração.

A ciência quanto aos lançamentos ocorreu, por via postal, em 21 de dezembro de 2011, conforme Avisos de Recebimento (fls. 389 a 391).

Foram lavrados, também, os Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 392 a 395), tendo como indicados como sujeitos passivos solidários as pessoas jurídicas Cobel Construtora de Obras de Engenharia Ltda. e Global Serviços e Obras Ltda. Ambas tiveram ciência quanto aos termos no dia 24 de dezembro de 2011, conforme AR s às fls. 396 e 397.

Houve formalização de representação fiscal para fins penais.

Em 20 de janeiro de 2012 a Joá protocolou a impugnação de fls. 412 a 449 (anexos às f. 450 a 741), na qual, após relato dos fatos, foi aduzido, em apertada síntese, que:

a) o lançamento é nulo, uma vez realizado por arbitramento;

a.1) os regimes legais de tributação são o lucro real e o presumido, além do Simples Nacional;

a.2) além desses regimes, existe o denominado lucro arbitrado, técnica utilizada pelo Fisco no caso de não ser possível a identificação da base de cálculo original;

a.3) o arbitramento está autorizado somente nos casos mencionados no art. 148 do Código Tributário Nacional;

a.4) "toda a movimentação da empresa era conhecida pela autoridade autuante que detinha meios diretos para apurar a base de cálculo original do tributo, considerando os documentos apresentados pela contribuinte e pelas empresas compradoras";

a.5) sendo afastada a prova direta para a apuração da base de cálculo original e aplicando a prova indireta, a autoridade fiscal incorreu em manifesta nulidade do procedimento, impondo-se o reconhecimento da nulidade do auto de infração;

b) há nulidade, também, porque não foi esclarecido pela autoridade fiscal se considerou a receita proveniente da venda dos imóveis como operacional ou não operacional;

b.1) pela apuração efetuada, verifica-se que o auditor-fiscal considerou a receita como não operacional, contudo procedeu ao lançamento dos reflexos como se operacional fosse a receita;

c) a autoridade autuante não conhecia a origem da receita a ser tributada, fazendo confusão quanto à destinação dada aos bens, o que indica também a nulidade do lançamento;

c.1) o fiscal conhecia todas as atividades empresariais que a impugnante podia exercer além da imobiliária e, portanto, não podia aplicar o arbitramento com fulcro no art. 534 do RIR/99;

d) o lançamento é nulo, por cerceamento do direito de defesa, pois falta a fundamentação legal da alíquota utilizada;

e) mesmo não tendo havido manifestação expressa da autoridade fiscal, foi aplicado de forma isolada o art. 534 do RIR/99; contudo este já tinha conhecimento dos valores envolvidos no negócio jurídico de compra e venda de imóveis;

e.1) não restava dúvida quanto à natureza das receitas da venda dos imóveis, sendo esta, de fato, operacional;

e.2) dessa forma, deveria ser aplicado o regime do lucro presumido, em conformidade com o art. 15, § 4º, da Lei nº 9.249/95, incluído pela Lei nº 11.196/05;

e.3) "os imóveis vendidos são Ativos Operacionais, isto é, são usados para gerar lucro operacional, são estoques de mercadorias e como tal devem ser tributados";

e.4) mesmo que considerada como não operacional, a apuração está incorreta, pois, nesse caso, deveria ocorrer a apuração do ganho de capital de conformidade com o art. 17 da Lei nº 9.249/95 e, ainda, não poderiam ser lançados os tributos reflexos (CSLL, PIS/Pasep e Cofins);

f) há impossibilidade de aplicação cumulativa do art. 534 do RIR/99 com a apuração incidente sob o regime do lucro presumido para receitas operacionais;

f.1) "se acaso a Autoridade Autuante tributasse as receitas como não-operacionais, decerto que somente poderia tributar o eventual ganho de capital obtido na alienação dos imóveis, contudo, não haveria a incidência da CSLL, nem tampouco do PIS e da COFINS";

f.2) "por outro prisma, se o Fiscal tributasse o IRPJ pelo regime do lucro presumido, deveria o mesmo aplicar, necessariamente, o coeficiente de apuração do lucro referente à atividade (8,0%), e sobre o mesmo fazer incidir o IRPJ e a CSLL

devidos, sendo que a apuração do PIS e da COFINS deveria respeitar o regime cumulativo";

g) o art. 49 da Lei nº 8.981/95, fundamento de validade do art. 534 do RIR/99, foi tacitamente revogado pelo art. 27 da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não podia a autoridade fiscal se valer desse dispositivo regulamentar;

g.1) assim, "o Auto de Infração deve ser anulado, ou na pior das hipóteses, o IRPJ deve ser apurado com base na prescrição legal contida no Art. 16 da Lei nº 9.249/95, ou seja pelo arbitramento do lucro presumido, no percentual de 8,0% das receitas auferidas, acrescido de vinte por cento";

h) se prevalecer a apuração e tributação do ganho de capital, por se considerar a receita como não operacional, não há a incidência da CSLL, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

i) as argumentações do fiscal relativamente à prática de sonegação não foram provadas e, portanto, não procede a aplicação da multa qualificada;

j) todos os atos da empresa impugnante foram públicos, inexistindo qualquer omissão dolosa;

k) não houve intenção da autuada em dificultar a apuração, por não ter apresentado o livro Caixa e outros registros de que não dispunha na época, pois já havia entregado cópias de todos os contratos de compra e venda, e, se a empresa realizou somente as operações em tela, não há razão lógica que sustente a alegação de óbice criado pela contribuinte à fiscalização;

l) a declaração de inatividade do exercício 2009, ano-calendário 2008, ocorreu por interpretação da impugnante no sentido de que, mesmo tendo havido recebimento de parcelas de pagamentos, não se realizaram negócios jurídicos, não havendo, portanto, atividade empresarial;

m) não houve comprovação de dolo ou da prática de sonegação, pelo que a multa deve ser reduzida para o patamar de 75% e, segundo os princípios de razoabilidade e proporcionalidade, a multa não poderia ultrapassar o patamar de 10 a 20%;

n) não poderia ter havido a representação fiscal para fins penais, uma vez a inexistência da comprovação de omissão de receitas, ter o lançamento se baseado somente em presunções, havendo insuficiência de materialidade penal;

o) há o requerimento para produção de provas, inclusive a realização de perícia contábil, sendo indicados o perito e os quesitos.

Ao final, há o requerimento de declaração de nulidade ou improcedência do auto de infração, redução do percentual da multa e do não encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público.

Na mesma data (20 de janeiro de 2012) foram protocoladas as impugnações da Cobel Construtora de Obras de Engenharia Ltda. e da Global Serviços e Obras Ltda. (fls. 743 a 756, com anexos às fls. 757 a 902, e 904 a 917, com anexos às fls. 918 a 1.054) nas quais foi alegado, igualmente e em resumo, que:

a) o art. 124 do CTN autoriza a responsabilização por solidariedade em duas situações e o auditor atuante não expressou em qual delas se enquadra a situação fática;

b) o interesse jurídico na alienação só existiu em relação à empresa Joá, não havendo como imputar qualquer responsabilidade tanto à Cobel, quanto à Global;

c) dos valores recebidos pela venda não tiraram nenhum proveito as impugnantes (Cobel e Global) e, somente o fato de disporem ou não de patrimônio, não é o bastante para autorizar a inclusão delas no polo passivo da obrigação;

d) mesmo que a solidariedade tivesse sido aventada em face das impugnantes (Cobel e Global) terem pertencido ao mesmo grupo econômico da empresa Joá, pelo fato de que, em determinada época, havia sócios em comum nas três sociedades empresariais, refuta-se também essa possibilidade com base na jurisprudência do STJ;

e) o negócio jurídico da compra e venda dos imóveis foi legítimo e somente poderia haver a inclusão no polo passivo de empresas estranhas a essa relação jurídica, se houvesse a desconstituição da Joá, retornando a propriedade dos imóveis ao *status quo ante*, o que não ocorreu haja vista a regularidade das operações realizadas.

Ao final são resumidas as razões de impugnação da Joá. É requerida a declaração de nulidade do auto de infração em relação às impugnantes (Cobel e Global) pela inaplicabilidade do art. 124 do CTN ao caso e, também, em face das razões apresentadas pela Joá em sua impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – MS, prolatou o Acórdão 04-31.567 considerando improcedente as impugnações e mantendo integralmente o lançamento e a imputação da responsabilidade solidária.

Devidamente cientificados, a interessada e os coobrigados apresentaram recurso voluntário a este colegiado ratificando as razões expedidas nas peças impugnatórias.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Os recursos são tempestivos, foram interpostos por signatários devidamente legitimados e preenchem as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

Em sede de preliminar o sujeito passivo suscita a nulidade da autuação por desobediência ao disposto no art. 148, do CTN, onde estariam discriminadas as hipóteses de arbitramento possíveis.

A questão foi bem enfrentada pela decisão recorrida. De fato, a recorrente confunde-se em suas alegações. O art. 148 do CTN estabelece formas de arbitramento de valores de bens e direitos enquanto as normas contidas nos arts. 529 a 535 do RIR/99 tratam de sistemática de apuração do resultado, nas situações ali previstas. Questões distintas, portanto.

Não há que se falar em afastamento da prova direta pois, ao contrário, os valores constantes dos contratos foram integralmente acatados.

Preliminar rejeitada.

Em relação à apuração do resultado, a recorrente tece caudalosos argumentos contestando o arbitramento mas omite-se quanto a questões básicas: A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido deve manter escrituração contábil nos termos da legislação ou, alternativamente, Livro Caixa, conforme as disposições do art. 530 c/c art. 527, § único, do RIR/99 (destaques acrescidos):

*Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):*

*I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*

[...]

*Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).*

[...]

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

[...]

*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;*

O sujeito passivo foi intimado diversas vezes a apresentar a escrituração ou o Livro Caixa e não atendeu às solicitações, o que justificou o arbitramento. Ressalte-se ainda que, ao contrário do suscitado com veemência pela recorrente, a fiscalização não dispunha de todos os elementos para apuração do resultado pois até mesmo os detalhes das operações sob exame foram obtidos com terceiros.

Correto, portanto, o arbitramento.

Com relação à suposta revogação do art. 49, da Lei nº 8.981/995, a defesa não merece guarida. As alterações nos dispositivos legais que tratam do lucro arbitrado não afetaram a apuração dentro desse regime para as empresas que exercem atividades imobiliárias, pelas peculiaridades a elas inerentes. Tanto é assim que o mencionado dispositivo legal continua integrando a matriz legal do art. 534, do RIR/99.

Relativamente à multa qualificada, a meu ver a circunstância mais relevante a ser analisada é a ausência de qualquer Declaração no ano-calendário de 2007, em conjunto com a apresentação da DIPJ como inativa no ano-calendário de 2008.

Sustenta a recorrente que as alienações ocorreram em 2007, daí porque seria coerente a entrega da DIPJ como inativa no ano-calendário seguinte.

Vista de forma isolada tal alegação poderia ser tida como razoável. Entretanto, pelo conjunto dos fatos entendo diferente. Como já mencionado, não foi apresentada qualquer Declaração no ano-calendário de 2007, além da ausência de escrituração ou do Livro Caixa. Caso a DIPJ tivesse sido entregue com o registro da venda dos imóveis, a parte da receita não oferecida à tributação, seja em 2007 ou 2008, poderia em tese ser considerada omissão pura e simples sujeita a multa de ofício no percentual de 75%.

Como as alienações que implicaram na ocorrência do fato gerador tributário foram integralmente omitidas, o procedimento da interessada em apresentar DIPJ no ano-calendário de 2008 como inativa, justamente no período em que recebeu o montante mais significativo dos valores referentes à venda, constitui-se em agravante para caracterização da sonegação, nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Entendo, nessas condições, que a multa deve ser mantida nos termos imputados.

Ressaltando que a aplicação da multa de ofício decorre de disposição expressa da norma (art. 44, da Lei nº 9.430/96), alegações quanto à suposta violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade envolvem matéria constitucional falecendo competência a esta Corte para apreciá-la.

No que se refere às responsabilidades solidárias das pessoas jurídicas Cobel Construtora de Obras de Engenharia Ltda. e Global Serviços e Obras Ltda, importa preliminarmente resumir os fatos que levaram a autoridade lançadora ao entendimento de que a recorrente teria sido formalizada com o único intento de assumir responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes das transações aqui analisadas:

- Em 07/02/2007, através da primeira alteração contratual da interessada, as duas empresas mencionadas tornam-se sócias integralizando capital com três imóveis;

- Em 28/05/2007, através da segunda alteração contratual da interessada, as empresas se retiram do quadro social, sendo que os imóveis permanecem no ativo da autuada; e:

- Em 12/12/2007, a recorrente vende os imóveis.

De acordo com a autoridade lançadora os fatos supra narrados enquadrariam as empresas no art 124, do CTN, pois estaria demonstrado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

Abstraindo-se da questão tributária, entendo que não ficou demonstrada qualquer irregularidade nas alterações contratuais. O relativamente curto espaço de tempo decorrido entre as transações pode ser um indício mas não é elemento suficiente para descaracteriza-las.

Assim, no momento em que ocorreram as transações não havia mais qualquer vínculo societário das coobrigadas com a autuada. Ressalte-se inclusive que se tal vínculo persistisse, ainda assim não seria motivo suficiente para a responsabilização.

Isso por que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.<sup>1</sup>

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o

<sup>1</sup> Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 729

fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.<sup>2</sup>

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

No caso de grupos econômicos definidos pela participação societária, como seria o caso se as coobrigadas não tivessem deixado a auçada, tal circunstância, por si só, não definiria juridicamente o interesse comum. O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, como, por exemplo, que ambas fossem proprietárias do mesmo imóvel, ou que tivessem prestado um serviço em conjunto ou que tivessem alienado um produto ao mercado consumidor em parceria.<sup>3</sup>

Sob esse prisma, voltando ao caso específico, a autoridade fiscal não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame das coobrigadas – que sequer tinham participação societária na recorrente - com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela auçada.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso das coobrigadas e determinar a extinção da sujeição passiva solidária.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

---

<sup>2</sup> BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

<sup>3</sup> idem