



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10730.722661/2017-55
ACÓRDÃO	1002-004.394 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOTER SOCIEDADE TECNICA DE ENGENHARIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

INTIMAÇÃO PESSOAL. ART. 23, I, DO DECRETO Nº 70.235/72. RECEBIMENTO POR PREPOSTO. RECUSA. TERMO LAVRADO PELA AUTORIDADE FISCAL. VALIDADE.

É válida a intimação pessoal realizada fora da repartição, perante preposto da empresa, assim considerado aquele que atua em seu nome no local da atividade, independentemente de instrumento formal de representação. Havendo recusa de recebimento, a ciência se prova com a declaração escrita de quem promove a intimação, nos termos do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/72

NULIDADE. SUJEITO PASSIVO. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SÓCIO OSTENSIVO. RELAÇÃO JURÍDICA COM TERCEIROS.

As sociedades em conta de participação não têm existência jurídica para terceiros, portanto as relações de natureza obrigacional se estabelecem diretamente com o sócio ostensivo, que assume a posição de sujeito passivo da relação tributária.

DECADÊNCIA. DATA DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR. OPERAÇÃO DE PERMUTA.

Nas operações envolvendo permuta de bens imóveis, o fato gerador deve ser fixado no momento da assinatura do instrumento particular ou do contrato relacionado à referida transação

VALORES RECEBIDOS DE CLIENTES. REEMBOLSO DE SERVIÇOS CONTRATADOS A TERCEIROS. AUSÊNCIA DE PROVA. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Não tendo sido comprovado que os valores recebidos de clientes se referem a mero reembolso por serviços do interesse destes, contratados a

terceiros e pagos pela Incorporadora, deve ser mantida a tributação como receita de prestação de serviços.

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PRAZO

Até o advento da Lei nº 13.970, de 2019, que introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, não se sujeitavam ao RET-Incorporação as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Uma vez ausente a demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo, definida em lei como sonegação ou fraude, a exclusão da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe.

TAXA SELIC. SUMULA 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.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS.

Deve ser afastada a solidariedade dos sócios e administradores, quando inexistente comprovação de violação de lei, contrato social ou estatutos, e quando inexistente a individualização das condutas em relação a determinados lançamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: i- afastar a responsabilidade solidária do Presidente e Vice Presidente da Recorrente; ii- rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas nos Recursos Voluntários do Recorrente e Solidários, observando-se, quanto à preliminar de nulidade de citação, que votaram pelas conclusões os Conselheiros Aílton Neves da Silva, Sergio Magalhães Lima e Fernando Beltcher da Silva, vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto, tendo sido designado para redigir o voto vencedor das conclusões o Conselheiro Aílton Neves da Silva. No mérito, acordam os membros do colegiado: i - por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência

quanto à ocorrência do fato gerador da omissão de receita decorrente da operação de permuta, mantendo a tributação sobre os valores recebidos a título de taxa de decoração, sobre irregularidades na aplicação do regime especial para vendas realizadas após a conclusão do empreendimento, sobre valores decorrentes de variação monetária ativa em função da atualização monetária realizada na conta do passivo que controlava o saldo de financiamento obtido para a construção do empreendimento em relação ao IRPJ e CSLL, e sobre omissão de receitas relativas aos últimos recebimentos das unidades 304 Praia, 105 Costão, 204 Serra, 206 Lagoa, 202 Serra e 206 Praia, além de parcela relativa à unidade 303 Lagoa; e: ii-por maioria de votos, em dar provimento parcial para afastar a multa qualificada, vencidos os Conselheiros Aílton Neves da Silva e Sérgio Magalhães Lima, que davam provimento parcial em menor extensão para reduzir a multa qualificada a 100%, em face das alterações introduzidas pela Lei 14.689/2023 c/c o art. 106 do CTN.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fernando Beltcher da Silva(substituto[a] integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sergio Magalhaes Lima(substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme descrito no acórdão recorrido, processo trata de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e de reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), referentes aos anos-calendário 2012 e 2013, consubstanciados nos autos de infração às fls. 2 a 73, com crédito tributário total de R\$2.241.052,43.

Foram responsabilizados pelo crédito tributário, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), o presidente e o vice-presidente da Soter, Srs. Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira. A motivação apresentada pela autoridade fiscal para a responsabilização foi a evidência de que a empresa, por meio de seus representantes, efetuou operações simuladas, resultando nos ilícitos de fraude e sonegação.

O contribuinte apresentou a impugnação às fls. 3861 a 3930 em 21/01/2018, instruída com os documentos às fls. 3231 a 3860. O Sr. Fernando Policarpo de Oliveira apresentou a impugnação às fls. 3933 a 3974 em 25/01/2018, instruída com os documentos às fls. 3975 a 4213; e o Sr. Nelson Policarpo de Oliveira apresentou sua impugnação às fls. 4451 a 4492 em 25/01/2018, instruída com os documentos às fls. 4216 a 4450 e 4493 a 4496.

As impugnações foram **julgadas parcialmente procedentes** por meio **do Acórdão nº 1-68.706**, proferido pela **4ª Turma da DRJ/REC**, em 14/07/2020. (fls. 5218-5319). A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DE OFÍCIO RELATIVO A OPERAÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). CONTRIBUINTE SÓCIO OSTENSIVO.

O lançamento de ofício deve ser realizado em nome do sócio ostensivo da sociedade em conta de participação, o qual é o sujeito passivo da obrigação principal.

OMISSÃO DE RECEITA. TAXA DE DECORAÇÃO. NÃO ENQUADRAMENTO COMO REEMBOLSO.

O recebimento das taxas de decoração previstas no contrato de compra e venda apresentado pelo contribuinte representa receita tributável, vez que os gastos correspondentes são inerentes à atividade do contribuinte. Somente pode ser tratado como reembolso o valor pago por contratante quando o contratado realiza gasto de responsabilidade daquele. Esta responsabilidade pelo gasto não pode ser alargada contratualmente, retirando-se artificialmente da responsabilidade do contratado gastos inerentes ao seu negócio.

OMISSÃO DE RECEITA. PERMUTA. RECEITA BRUTA.

Na operação de permuta sem recebimento de torna realizada por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta. A falta de escrituração do valor da permuta como receita tributável enseja considerar ocorrida omissão de receita.

Aplica-se o tratamento de permuta à operação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento de unidade imobiliária construída ou a construir.

SUBAVALIAÇÃO DO PREÇO DE VENDA. ARBITRAMENTO DA RECEITA.

Em se verificando indícios de omissão de receita e que contribuinte se utilizou de artifício para frustrar a apuração da receita, é devido seu arbitramento, sendo facultado à autoridade fiscal utilizar qualquer método para sua determinação, desde que devidamente documentado. Para tanto, podem ser desconsiderados os valores registrados em escrituras e na contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITA. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. RECEITA FINANCEIRA.

É variação monetária ativa o estorno de juros contratuais decorrente de uma atualização do valor da obrigação junto à instituição financeira em razão de recálculo baseado em índice que regia a relação contratual do financiamento, e tem natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo do tributo.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM RAZÃO DE OPÇÃO INDEVIDA PELO RET.

É condição *sine qua non* para a caracterização da incorporação imobiliária que haja empreendimento a ser construído ou em construção, o que conduz a concluir, por corolário, que não se considera haver incorporação imobiliária quando o edifício já estiver construído. Como o RET somente é aplicável às incorporações imobiliárias, conforme disposição do art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004, resta considerar que é vedada a opção por este regime quando a obra já estiver concluída.

OMISSÃO DE RECEITAS DE ALIENAÇÃO DE UNIDADES.

Comprovado que o contribuinte omitiu parcelas recebidas a título de pagamento de unidades imobiliárias alienadas, é devido o lançamento para a exigência do tributo.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DOLO.

Demonstrado o dolo do contribuinte na prática da infração que lhe foi imputada, devida a qualificação da multa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI.

Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária dos sócios-gerentes em função do disposto no art. 135 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM RAZÃO DE OPÇÃO INDEVIDA PELO RET.

É condição *sine qua non* para a caracterização da incorporação imobiliária que haja empreendimento a ser construído ou em construção, o que conduz a concluir, por corolário, que não se considera haver incorporação imobiliária quando o edifício já estiver construído. Como o RET somente é aplicável às incorporações imobiliárias, conforme disposição do art. 1º da regime quando a obra já estiver concluída.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de Cofins, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM RAZÃO DE OPÇÃO INDEVIDA PELO RET.

É condição *sine qua non* para a caracterização da incorporação imobiliária que haja empreendimento a ser construído ou em construção, o que conduz a concluir, por corolário, que não se considera haver incorporação imobiliária quando o edifício já estiver construído. Como o RET somente é aplicável às incorporações imobiliárias, conforme disposição do art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004, resta considerar que é vedada a opção por este regime quando a obra já estiver concluída.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de PIS, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM RAZÃO DE OPÇÃO INDEVIDA PELO RET.

É condição *sine qua non* para a caracterização da incorporação imobiliária que haja empreendimento a ser construído ou em construção, o que conduz a concluir, por corolário, que não se considera haver incorporação imobiliária quando o edifício já estiver construído. Como o RET somente é aplicável às incorporações imobiliárias, conforme disposição do art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004, resta considerar que é vedada a opção por este regime quando a obra já estiver concluída.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado do Acórdão em 05/10/2020 (fls.5338-5340), o Contribuinte **interpôs Recurso Voluntário em 30/10/2020** (fls. 5346-5427) apresentando os seguintes argumentos:

- É nula a (suposta) intimação que pretendeu dar ciência à SOTER dos Autos de Infração, eis que realizada mediante a tentativa de entrega de documentação a pessoa natural sem poderes para representar a sociedade,

sendo apenas funcionário da empresa e não preposto legalmente investido, e fora de seu domicílio fiscal, em afronta ao art. 23 do Decreto nº 70.235/72 e aos artigos 2º e 26, §3º, da Lei nº 9784/99;

- Houve a extinção parcial dos créditos tributários pela decadência, notadamente no que se refere à suposta permuta de aquisição do terreno no qual o empreendimento foi realizado - eis que tal aquisição se concretizou em 2010; Considerando que os autos de infração impugnados foram lavrados em 18.12.2017 – *isto é, quase dois anos após o decurso do prazo decadencial* –, sequer tendo havido a intimação válida do contribuinte, é manifesta a extinção dos débitos tributários autuados no que tange à infração constante no item 5.2 do TVF, em razão da decadência (art. 156, V do CTN).
- Não houve notificação válida do contribuinte, tornando o lançamento ineficaz. A ineficácia do lançamento, entretanto, não impede a ocorrência da decadência, que, segundo a regra do art. 173, I, do CTN, ocorreria em 31/12/2017, extinguindo os fatos geradores dos anos de 2012.
- A SOTER não tem legitimidade para figurar no polo passivo da autuação, dado que as SCP's são pessoas jurídicas equiparadas, e identificadas pela legislação como contribuintes autônomos dos tributos federais. A responsabilidade do sócio ostensivo não lhe transfere a condição de contribuinte; nesse sentido, não pode haver a responsabilidade sem que tenha sido regularmente constituído o crédito tributário, o que não ocorreu no caso em tela.
- Não há qualquer omissão de receita em razão da dação em pagamento de unidades do empreendimento para a quitação de dívida contraída na aquisição do próprio terreno, sendo ainda ilegal a base de cálculo arbitrada pela Fiscalização, que pretende caracterizar a dação realizada em recebimento;
- Inexiste intuito de ocultação ou má-fé frente às férias coletivas, ao contrário do que alegou a Fiscalização. Inclusive, tais alegações ferem o princípio da legalidade, vez que não há nenhuma obrigação que imponha ao contribuinte informar ao Fisco que entrou em período de férias coletivas. Ainda, foi imprudente e negligente lavrar os autos de infração na época de festas de fim de ano, período em que as empresas tradicionalmente concedem férias coletivas, com o único intuito de que não decaísse o período autuado referente ao ano de 2012.
- A regra aplicável ao caso não é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, mas sim aquela prevista no art. 150, §4º, do CTN, vez que inexistiu prática de

atos dolosos e que a conduta da Recorrente de não oferecer à tributação valores que não se qualificariam como receita bruta foram justificados. Nesse sentido, o prazo decadencial para o lançamento é de 5 anos, a partir da ocorrência dos fatos geradores, o que enseja a exclusão dos débitos tributários relativos à 2012.

- Os valores relativos à suposta "taxa de decoração" correspondem a reembolso de despesa alheia e, como tal, fogem do conceito de "receita bruta", não podendo ser oferecidos à tributação federal, conforme orientação desse C. CARF;
- Legítima a inclusão no RET das receitas auferidas com as vendas de unidades ocorridas entre março e dezembro de 2013, nos termos do art. 1º, caput da Lei nº 10.931/04;
- As variações monetárias ativas não se caracterizam como "receita bruta", eis que inexistente qualquer ingresso patrimonial decorrente do exercício da atividade da Recorrente, possuindo mero efeito contábil de redução do passivo, razão pela qual não devem ser oferecidos à tributação;
- Inexiste omissão de rendimentos relativos às unidades 206 e 304 Bloco Praia, 105 Bloco Costão, 202 e 204 Bloco Serra, e 206 Bloco Lagoa;
- Deve ser afastada a aplicação da multa qualificada de 150% já que não foi comprovada qualquer hipótese legal que permita a sua aplicação, além de ser confiscatório e ilegal o caráter da multa aplicada;
- Deve ser cancelada a cobrança de juros sobre a multa imposta.

Não foram juntados documentos com o recurso.

O Sr. Fernando Policarpo de Oliveira e o Sr. Nelson Policarpo de Oliveira apresentaram Recurso Voluntário às fls. 5473-5519 e 5526-5572, respectivamente, em 03/11/2020; os argumentos de ambos os recursos dos responsáveis solidários reiteraram a fundamentação do recurso voluntário do sujeito ativo principal, com os seguintes acréscimos:

- a) A decisão é nula, vez que houve inovação quanto aos fundamentos da responsabilidade, que embasaram a autuação.
- b) Não foram apreciados os argumentos da impugnação, caracterizando a decisão como não fundamentada e, portanto, nula.
- c) Não é possível responsabilizar os recorrentes, vez que não há motivação para a atribuição de responsabilidade tributária a eles. A fiscalização não cumpriu os requisitos para aplicação do art. 135 do CTN e não foi indicado ou comprovada a prática, pelos Recorrentes, de qualquer ato à revelia da SOTER, o que impossibilita a manutenção da responsabilização imposta.

Os recorrentes juntaram parecer às folhas 5603-5619, alegando corroborar com os argumentos apresentados no recurso voluntário. O parecer determina que não há incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre valores decorrentes de operações de permuta de imóvel efetuadas por empresas do ramo imobiliário que apuram tributos pela sistemática do lucro presumido.

Foram juntados memorias ao processo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela devem ser conhecidos.

Dos fatos:

Como exposto trata de lançamento para exigência de IRPJ, CSLL e PIS/Cofins incidentes sobre os seguintes fatos:

- 1) Omissão de receita, em operação de permuta sem torna vinculada ao recebimento de terreno subavaliado (o qual foi pago por meio da dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas);
- 2) Omissão de receita do rateio de despesas condominiais (taxa de decoração), valores recebidos pela SCP, mas registrados em conta caixa da Soter e os quais foram em sequência entregues a beneficiários não identificados.
- 3) Aplicação indevida do RET – Lei nº 10.931/2004. Não se sujeitam às regras do RET as receitas auferidas após a conclusão das obras.
- 4) Omissão de receita relativa à variação monetária ativa decorrente da atualização realizada na conta do passivo que controlava o saldo de financiamento obtido para construção do empreendimento.
- 5) Omissão das parcelas finais: unidades 304, 105, 204, 206 (Bloco Lagoa), 202, 206 (Bloco Praia). (PARTE EXCLUÍDA PELA DRJ)
- 6) Aplicação de multa qualificada (exceto para RET) e atribuição de responsabilidade solidária.

- 7) Foram responsabilizados pelo crédito tributário, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), o presidente e o vice-presidente da Soter.

As preliminares e as razões de mérito são comuns aos recursos do contribuinte e solidário, razão pela qual eles serão julgados em conjunto.

Das Preliminares:

Antes de entrar no mérito do Recurso necessário enfrentar os argumentos de nulidade e decadência.

Nulidade da citação:

Neste ponto debate-se a validade da intimação feita à preposto da empresa sem poderes para tanto. A intimação foi pessoal e atestada por meio de termo de recusa de recebimento assinado por duas testemunhas, conforme exposto pelo acórdão recorrido.

Para Recorrente a citação é nula, pois tendo a fiscalização optado pela intimação pessoal (para salvar o lançamento, haja vista as datas envolvidas e a impossibilidade do uso da citação postal, sob pena de decadência) o art. 23 do Decreto nº 70.235/72 exige o recebimento pelo sujeito passivo, mandatário ou preposto – não se aplicando ao caso a Súmula CARF nº 9. Na ocasião dos fatos a empresa se encontrava em período de férias coletivas, condição devidamente atestada nos autos e comprovada por declarações de terceiros.

Citando doutrina esclarece o contribuinte que o Sr. Rodrigo Corrêa nunca recebeu poderes de representação da empresa, não podendo sob qualquer prisma de avaliação se considerado preposto, ele era mero funcionário e, na ocasião da citação, isso ficou claro para a fiscalização. Destacou ainda que a conduta em se lavrar o termo de recusa, mais uma vez na tentativa de “salvar” o lançamento, não afasta o vício simplesmente pelo fato de alei oportunizar tal medida apenas no caso de recusa do próprio “mandatário ou preposto”.

Antes de qualquer ponto é importante destacar o fato de, ao contrário do alegado pelo acórdão recorrido, temos no caso fiscalização realizada ao longo de vários meses e a qual culminou com dezenas de lançamentos e, neste ponto, a afirmação do julgado no sentido de haver atuação do contribuinte com o intuito de ocultar-se para evitar a intimação tempestiva, soa como uma tentativa de transferir para o contribuinte a desídia da autoridade competente da lavratura do auto de infração. Ora, não existe na legislação imposição ao contribuinte para realização de “plantões” para recebimento de correspondências ou intimações, sendo totalmente infundada a afirmação de que o contribuinte tenha optado por paralisar suas atividade exclusivamente com o intuito de evitar a intimação. É de conhecimento geral que boa parte dos setores produtivos tem por hábito a concessão de férias coletivas no final do ano-calendário!

De toda sorte, e mesmo diante das normas da Lei nº 9.784/99, compartilho do entendimento de que o vício apontado foi superado no exato momento em que o contribuinte comparece aos autos, aplicando para tanto o reacional do **art. 239, §1º do CPC** - Código de Processo Civil: “O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução.”

No mesmo sentido são alguns precedentes deste Conselho valendo citar fundamentação do **acórdão nº 1401-002.687**:

É imperioso o reconhecimento, no caso, de que a ausência de intimação foi plenamente suprida pela apresentação espontânea da manifestação de inconformidade por parte da recorrente, na mesma linha de raciocínio que fundamenta o art. 239, §1º do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao PAF (“§1º O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução”).

Ademais, tal apresentação, sem a alegação de qualquer prejuízo, conduz à preclusão do direito de os responsáveis, posteriormente, virem a suscitar o vício, até em respeito ao dever de boa-fé que, nas palavras de Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, Salvador: Juspodium, 2016. vol. 1, p. 409), “*impede que a parte guarde na 'algibeira' a alegação de nulidade, para momento futuro, tornando instável o processo*”.

Como sabido, para o reconhecimento do vício processual, é imprescindível a existência de prejuízo à parte, o que, nem de longe, vislumbra-se nos presentes autos.

Na lição do mesmo autor (op. cit., p. 410):

“A invalidade processual é sanção que somente pode ser aplicada se houver a conjugação do defeito do ato processual (pouco importa a gravidade do defeito) com a existência de prejuízo. Não há nulidade processual sem prejuízo (pas denullité sans grief). A invalidade processual é sanção que decorre da incidência de regra jurídica sobre um suporte fático composto: defeito + prejuízo. Sempre mesmo quando se trate de nulidade cominada em lei, ou as chamadas nulidades absolutas.”

O Decreto nº 70.235/72 disciplina a matéria de forma fechada. O art. 59 elenca taxativamente as hipóteses de nulidade, quais sejam, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60, por sua vez, estabelece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes daquelas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. Não há nos autos a comprovação de prejuízo à defesa do

contribuinte. Ao longo do processo e, novamente com o recurso voluntário, o contribuinte apresentou documentos e argumentos suficientes para fundamentação da sua defesa.

Neste sentido afasto a preliminar arguida.

Nulidade por erro no sujeito passivo:

Outra nulidade trazida aos autos está relacionada com suposto erro na eleição do sujeito passivo. Para o contribuinte, diante do entendimento da Solução de Consulta nº 139/2015 – corroborado por várias passagens do Termo de Verificação Fiscal e do acórdão recorrido – o lançamento deveria ter sido lavrado contra a respectiva SCP, afinal essa deve ser equiparada para todos os fins a uma pessoa jurídica.

Entretanto, em que pese a equiparação fiscal feita pelas normas tributária, notadamente com efeitos para a escrituração contábil das atividades desenvolvidas, não há como afastar as regras de direito civil, ramo do direito especializado e competente para definição quanto ao nascimento e extinção das pessoas jurídicas. Neste sentido, pertinente a citação dos artigos 991 e 993 do Código Civil:

DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é **exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.**

Parágrafo único. **Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo;** e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

...

Art. 993. O contrato social **produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.**

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Observamos pelos dispositivos acima que uma sociedade em conta de participação (SCP) não possui personalidade jurídica. Ainda que para fins fiscais cada sócio oculto tenha suas responsabilidades, fato é que perante terceiros a representatividade da sociedade cabe, exclusivamente, ao sócio ostensivo. Este praticar em seu nome e em nome dos demais participantes da sociedade as atividades necessárias ao desenvolvimento do objetivo econômico comum da sociedade.

Para melhor ilustrar, peço licença para transcrever parte da Dissertação do advogado e mestre Pablo Meira Queiroz, intitulada “Parceria imobiliária em loteamentos urbanos” (disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/5b6c84d7-0b13-40d2-8bd0-11280a83bee1/content> - acesso em 15.03.2026):

A SCP se insere no rol das sociedades não personificadas. Caracteriza-se pela presença de um sócio ostensivo, que pratica em nome próprio todos os atos necessários à consecução dos objetivos sociais, associado a um ou mais sócios participantes, também conhecidos como sócios ocultos, que se obrigam exclusivamente perante o ostensivo.

...

A constituição de uma sociedade em conta de participação pode ocorrer por acordo verbal ou escrito entre os sócios, podendo “provar-se por todos os meios de direito”, na locução do artigo 992 do Código Civil. Contudo, apesar da autorização legal expressa, é extremamente desaconselhável que se dispense contrato escrito para tal fim. Uma das vantagens do acordo escrito é a facilidade de se fazer prova acerca das obrigações assumidas por cada uma das partes em relação à sociedade. Além disso, a existência de documento escrito caracterizando a sociedade como uma SCP diminui o risco de que terceiros venham a caracterizá-la como uma sociedade em comum, o que acarretaria, entre outras consequências, a assunção de responsabilidade solidária entre os sócios.

...

Um dos principais traços diferenciadores desse tipo societário é a prática de todos os atos pelo sócio ostensivo, que se obriga em nome próprio. Dessa forma, somente o sócio ostensivo responderá perante terceiros pelos atos praticados na consecução do objeto social da SCP, cabendo notar que eventuais contingências daí decorrentes poderão atingir o patrimônio ordinário do sócio ostensivo, não se limitando à conta de participação. Os sócios participantes respondem apenas perante o sócio ostensivo pelas obrigações que tenham assumido no contrato de constituição da SCP, notadamente as contribuições em bens, direitos ou serviços para a conta de participação. Essas contribuições podem ocorrer em um único momento ou em prestações periódicas. Podem, ainda, ser definidas e fixadas de antemão, quando da constituição da SCP, ou variar em razão do progresso das atividades sociais que constituam seu objeto.

Importe que, diante da complexidade do lançamento, por vezes há contradições tanto em relação as afirmações da fiscalização quanto do contribuinte. Em sede de memoriais o contribuinte aponta: “E as contas bancárias eram mantidas em nome da SOTER perante o Banco, já que as SCPs não têm personalidade jurídica civil, havendo a segregação contábil dos valores depositados entre seus titulares reais (SCPs). Ou seja: o total depositado em cada conta bancária era segregado contabilmente entre as diversas SCPs e a própria SOTER. Por isso, se uma SCP transferisse recurso depositado a outra (ou à SOTER), tal transferência era registrada apenas contabilmente, sem que gerasse qualquer movimentação bancária”.

Seja pela legislação civil, seja pela forma de operação das SCPs envolvidas no lançamento, é forço concluir que as sociedades em conta e participação não possuem personalidade jurídica e, como tal não pode ser sujeita de deveres o obrigação.

Neste cenário, correta a eleição do sujeito passivo da relação tributária obrigacional, devendo ser afastada a nulidade arguida.

Decadência (fato gerador, ausência de dolo, citação dos solidários):

O debate da decadência, superados os pontos acima, está relacionado com o crédito tributário da **omissão de receita na operação de permuta** e passa pelas seguintes argumentações: 1) data da ocorrência do fato gerador, 2) ausência de conduta dolosa e 3) data da citação dos solidários.

1) Ocorrência do fato gerador:

Quanto a este ponto o acórdão recorrido assim se manifestou acerca da fixação da data da ocorrência do fato gerador da omissão decorrente da operação de permuta:

52.1. Entende que o fato gerador da omissão seria em 23/08/2010, quando teria sido auferida a receita correspondente ao recebimento do terreno. Assim, independentemente do critério de contagem do prazo decadencial adotado, seja o do art. 150, §4º do CTN, seja o do art. 173, I do mesmo código, o direito à constituição do crédito tributário já teria decaído;

....

65.1. O empreendimento Atlantis Residencial, localizado na Rua Scylla de Souza Riberio, 57, Itaipu, Niterói/RJ, foi construído pela Soter, através da SCP GLT, tendo sido concluído em março de 2013, conforme dados da página eletrônica. **O terreno onde está o residencial foi adquirido em 23/08/2010 do Sr. Leonardo, no valor de R\$ 252.0000,00, conforme escritura pública às fls. 657 a 666**, pagos através de emissão de nota promissória *pro soluto* com vencimento para 20/12/2012;

65.2. Em relação ao Sr. Leonardo, é devido mencionar que antes da alienação ele utilizava este terreno no desenvolvimento das atividades de sua fundação Gol de Letra. Além disso, o **Sr. Leonardo era sócio da Soter em, pelo menos, outras duas SCPs (MOK e CHA), além de outras transações imobiliárias, tanto em seu nome próprio, quanto de sua empresa Boskobel Administração, Participação, Compra e Venda de Bens Próprios Ltda (doravante Boskobel);**

65.3. Posteriormente, **em 14/10/2010, foi firmado contrato particular (fls. 667 a 673) onde houve a novação com a conversão da obrigação de pagar em construir e dar em pagamento 12 unidades imobiliárias**, assim discriminadas: 104 e 204 do Bloco 1 (Mar); 304 do Bloco 2 (Lagoa); 102, 205 e 206 do Bloco 3

(Serra); 101, 202 e 301 do Bloco 4 (Costão); 201, 203, 303 do Bloco 5 (Praia). Porém **naquele momento as unidades não estavam liberadas para comercialização**, pois o contrato informava que o projeto de modificação ao anteriormente aprovado pela prefeitura no processo 80/1658/01 estava em fase de análise, ainda sem aprovação até aquele momento (vide parágrafo 1º da cláusula 1º do contrato). Por isso, não era possível informar as características das unidades, sequer informar a real fração ideal que cada unidade representaria no empreendimento. Neste ato o Sr. Leonardo reteve a nota promissória como garantia;

65.4. Em diligência junto à Boskobel (TI nº 1 às fls. 2041 a 2043), **verificou-se que em 07/03/2012 o Sr. Leonardo cedeu os direitos, obrigações e acessórios do contrato particular firmado em 14/10/2010 para esta empresa** pelo valor de R\$ 252 mil;

65.5. Além disso, **essa empresa**, em atenção ao TI nº 4 (fls. 2233 a 2235), **apresentou o contrato particular de dação em pagamento assinado em 16/08/2012 (fls. 2241 a 2246), momento em que ocorreu a efetiva comercialização das unidades**. Neste contrato foram descritas as unidades negociadas, suas frações, o nome do empreendimento, o nº do projeto aprovado na prefeitura (distinto do anterior), o valor atribuído a cada unidade e o pagamento pelas unidades com devolução da nota promissória;

Resumindo: em que pese ser inquestionável a existência de escritura pública por meio da qual o Sr. Leandro Araújo vende para a SOTER (no ato como representante da SCP) o terreno onde seria construído o empreendimento imobiliário, **a data da escritura foi desconsiderada pelas seguintes razões: i)** a forma de pagamento originalmente fixada por meio da emissão de nota promissora foi posteriormente convertida em contrato de dação em pagamento (permuta de apartamentos em troca da propriedade do terreno), **ii)** a dação em pagamento teve como beneficiário empresa terceira também de propriedade do Sr. Leandro, **iii)** quando da assinatura da escritura se quer existia a autorização para construção das unidades imobiliária, ou seja, não seria possível mensurar naquele momento o valor real do terreno (o qual foi futuramente avaliado pela entidade bancária em valor superior ao registrado na escritura de venda), **iv)** quando da novação da dívida os apartamentos não podiam ser comercializados. Diante dos fatos, considerando que somente quando da entrega dos bens ao terceiro aperfeiçoou-se o negócio jurídico de troca do terreno por unidades imobiliárias, essa é a data da ocorrência do fato gerador.

Mais uma vez deve-se aplicar ao caso normas do direito civil.

No caso estamos diante de fato gerador haja vista a equiparação de operação de permuta à compra e venda de imóvel, e nos termos do **art. 108 do Código Civil** temos que “não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.”

Como exposto, há nos autos cópia do contrato de compra e venda do terreno datado de 23.08.2010, data que no entendimento desta Relatora deve ser considerada como data da ocorrência do fato gerador. As operações seguintes e que inovaram na forma de pagamento da dívida em nada interfere nesta data (cessão da propriedade/venda). Discordando a autoridade competente, seja em relação ao negócio jurídico, seja em relação ao preço atribuído pelas partes, esta dispunha de 05 anos para realização da devida impugnação dos fatos.

O entendimento acima é reforçado pela própria fundamentação adotada pelo Termo de Verificação Fiscal que citou parte das orientações do Comitê de Pronunciamento Contábil para concluir que independente do pagamento deve-se considera o custo da aquisição do terreno no momento da assinatura do termo:

OCP 01

2. O custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária compreende todos os gastos incorridos para a sua obtenção, **independentemente de pagamento**, e abrange:

(a) preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização;

CTG 01

22. No caso de permuta de terrenos, tendo por objeto a entrega de apartamento a ser construído, o valor do terreno adquirido pela entidade de incorporação imobiliária, apurado conforme critérios descritos no item 21, deve ser contabilizado por seu valor justo, como um componente do estoque de terrenos de imóveis a comercializar, em contrapartida a adiantamento de clientes no passivo, **no momento da assinatura do instrumento particular ou do contrato relacionado à referida transação.**

Vale pontuar que o fato de o titular do crédito (o Sr. Leonardo) ter cedido em 2012 os direitos do recebimento dos bens elencados no contrato de novação firmado, também em 2010, entre ele e a Soter, para terceiros (para empresa Boskobel) em nada modifica a conclusão acima. Transações posteriores realizadas entre o credor e terceiros não invalidam negócio jurídico válido e devidamente levado à registro público.

Portanto, considerando que o fato gerador da permuta ocorreu em 23.08.2010 e considerando que a intimação do Contribuinte se deu em 18.12.2017, independentemente da aplicação ao caso do art. 150, §4º ou 173, I do CTN, deve-se reconhecer a decadência do lançamento quanto a esta infração.

Reconhecida a decadência com base nos fundamentos acima, ficam prejudicadas as análises das teses “2) ausência de conduta dolosa e 3) data da citação dos solidários”. Fica prejudicada também a análise das razões de mérito relacionada com a exigência de omissão de receita em operação de permuta.

Do mérito:**1) Das omissões sobre receitas da taxa de decoração:**

Tara-se de exigência fiscal sobre os valores recebidos pela autuada à título de “reembolso de despesas condominiais”. Segundo a recorrente tais valores, também chamados de taxa de decoração, eram valores expressamente previstos em contratos como de responsabilidade exclusiva dos clientes. Caberia aos compradores das respectivas unidade imobiliárias o pagamento das despesas relacionadas com a composição do “enxoval” do condomínio. Afirmam em memoriais:

A decoração das áreas comuns dos empreendimentos não integrava o memorial de construção e era contratualmente excluída das obrigações da construtora. Por conveniência operacional, a incorporadora realizou a aquisição de mobiliário e itens das áreas comuns, por conta e ordem do condomínio a ser constituído, rateando o valor pelos adquirentes das unidades (futuros condôminos).

Esse ponto é confirmado pela própria fiscalização, que reconheceu a existência de cláusulas específicas nos instrumentos de promessa de compra e venda tratando dessas cobranças em separado e, mais do que isso, identificou recibos emitidos sob a rubrica de “rateio de despesas condominiais”.

E concluiu:

Não se trata de parcela disfarçada do preço de venda da unidade, mas de reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros, segregada da venda da unidade imobiliária realizada.

Em que pese o exposto e os precedentes citados pelo contribuinte, no caso entendo pela manutenção do lançamento pelo simples fato de não haver nos autos provas da efetiva caracterização da natureza dos pagamentos como meros reembolsos. Para ser caracterizado reembolso, no mínimo o contribuinte deveria ter comprovado que os valores recebidos foram compatíveis com os valores gastos na compra dos produtos, além é claro da prova de ter atuado em nome do condomínio constituído.

Com todas as vênias **não se trata aqui de presunção e sim de ausência de provas quanto a natureza dos pagamentos.**

O TVF destaca que o contribuinte foi intimado para comprovar os valores recebidos sob a rubrica de “taxa de decoração”, entretanto não foram feitos apontamentos. Para suprir a falta de informação, a fiscalização realizou a intimação de boa parte dos adquirentes das unidade imobiliárias, tendo sido comprovado o repasse de valores para a autuada ou seja, o recebimento de valores pelo contribuinte para os quais não foram apresentadas provas capazes de invalidar a concussão do lançamento.

Igual entendimento está externado no **acórdão 1302-005.603**:

A justificativa apresentada pela Recorrente para os ingressos registrados em sua escrituração contábil não é estapafúrdia. Não é algo raro que os incorporadores realizem, nos imóveis em construção, serviços não incluídos no preço avençado

pelos compradores. Semelhantemente, não é despropositada a possibilidade de que a Construtora contrate e pague diretamente os serviços de interesse dos seus clientes e seja por eles ressarcida. De outra parte, é igualmente frequente que os referidos serviços sejam realizados pela própria incorporadora, diretamente ou por meio dos seus contratados, e que os clientes lhe paguem um valor adicional ao preço do imóvel. A distinção, portanto, deve ser realizada a partir das provas apresentadas.

O valor registrado pela Recorrente, em 20 de abril de 2009, poderia ser considerado um mero reembolso se o serviço fosse contratado pelo cliente e pago pela Recorrente, e houvesse as provas da identidade entre serviços e valores pago e reembolsado; ou se a Recorrente pagasse o referido valor a terceiros pelo serviço específico e fosse reembolsada pelo adquirente no exato valor pago. Os elementos de prova apresentados, contudo, referem-se a notas fiscais de serviços contratados pela Recorrente para todo o prédio (conforme ela mesma assume, conforme trecho acima destacado), sem se demonstrar o pagamento a terceiros da pré instalação na unidade imobiliária em questão.

Quanto às notas fiscais juntadas às fls. 1.145/1.146, o primeiro documento está praticamente ilegível, mas percebe-se que se refere a venda de mercadorias (diversos itens); já o segundo, não se refere a pré-instalação (previsão) de pontos de sistemas de ar-condicionados (que seriam os serviços de interesse do seu cliente, conforme justificativa apresentada pela Recorrente), mas a instalação de sistema de ar-condicionado.

Há que se concordar com a posição da relatora, no sentido de que a contratação direta dos serviços pelo cliente não é requisito para o reconhecimento do reembolso. Mas, não é esse o fundamento da acusação fiscal. O relevante é que a Recorrente jamais conseguiu comprovar a sua alegação de que os valores recebidos se trataram de mero reembolso. Deste modo, tratam-se de receitas por ela auferidas e que merecem ser tributadas, conforme lançamento de ofício.

Neste caso diante da ausência de provas quanto a natureza dos pagamentos, e diante das afirmações do TVF no sentido de que i) algumas unidades tiveram isenção da taxa de decoração (mesmo sendo uma despesa comum, sem deliberação do condomínio), ii) previsão contratual de que o não pagamento da taxa autorizaria a retenção do imóvel, é forçoso concluir pela tributação dos valores.

Ponto também relevante ao presente debate é o fato de as despesas terem sido devidamente registradas pelo contribuinte em conta de resultado, as quais atraem os registros das respectivas receitas. Ademais como apontado no acórdão recorrido, ainda sob a classificação de meros reembolsos, os valores não estão excluídos do conceito de receita bruta para fins de tributação pelo regime do Lucro Presumido, valendo citar precedentes do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido:

REsp 1421590 / RN - DJe 30/11/2020

Ministro GURGEL DE FARIA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS COM "REEMBOLSO DE MATERIAIS". DEDUÇÃO. DESCABIMENTO.

...

5. A empresa recorrente é optante da tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido e pretende, por meio de mandado de segurança de caráter preventivo, deduzir da receita bruta, base de cálculo dos tributos nesse regime, os valores que aufera a título de "reembolso de materiais" adquiridos para a atividade de construção civil.

6. No tocante ao regime de tributação pelo lucro presumido, a lei adotou como indicador da capacidade contributiva a **receita bruta, elegendo essa materialidade para servir de base de cálculo de incidência do IRPJ e da CSLL.**

7. **Em regra, receita bruta corresponde aos ingressos financeiros no patrimônio, decorrentes ou não do desenvolvimento das atividades empresariais ou profissionais, e que não sofrem deduções por quaisquer despesas ou custos suportados pelo contribuinte.**

8. O acolhimento de pedido tendente a excluir da receita bruta determinada despesa ou custo, no regime de apuração pelo lucro presumido, conduziria a uma indevida dupla dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que, na determinação dos percentuais incidentes, a lei já considera, em tese, todas as reduções possíveis, de acordo com cada ramo de atividade.

9. Se o contribuinte pretende que sejam considerados determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que contempla essa possibilidade, não se podendo permitir, à luz dos dispositivos de regência, que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

10. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu: "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração" (AgRg no REsp 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014).

11. **Hipótese em que os ingressos provenientes de pagamentos realizados pelo contratante pelos materiais empregados na obra, ainda que a título de reembolso, referem-se, em última análise, à prestação do serviço da empresa recorrente e, por conseguinte, integram a definição de receita bruta, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, no regime de apuração pelo lucro presumido.**

12. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.

Assim, deve ser mantida a tributação sobre os valores recebidos a título de taxa de decoração.

2) Tributação das receitas de venda entre mar/13 e dez/13 no RET.

Neste ponto o debate está relacionado à possibilidade de se tributar as receitas das vendas dos imóveis realizadas pelo contribuinte após o término da obra segundo as regras do regime especial previsto na Lei nº 10.931/04.

No entendimento do contribuinte, “o art. 1º da Lei nº 10.931/2004 instituiu o regime tributário (RET), esclarecendo ser aplicável às incorporadoras em caráter opcional e irretratável, enquanto perdurarem os direitos de crédito ou obrigações do incorporador perante os adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. Os requisitos para a fruição do RET são dois: (i) formalização da adesão perante a RFB; e (ii) afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação nos moldes da Lei nº 4.591/64.” Neste cenário defende: “Diversamente do entendimento adotado neste caso pelas autoridades administrativas, a afetação do patrimônio é destinada à consecução da incorporação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias a todos os respectivos adquirentes, independentemente da conclusão da construção. A afetação não se extingue com a mera conclusão das obras, mas somente quando satisfeitas as condições legais de extinção, sobretudo a quitação do financiamento obtido e registro dos títulos de aquisição das unidades em nome dos respectivos adquirentes perante o RGI, conforme expressamente previsto no art. 31-E da Lei nº 4.591/64.” E conclui: “Não há nenhum dispositivo legal que diga que o RET só é aplicável até a conclusão da obra. Tanto que, nos casos em questão, o RET foi deferido e não houve esse tipo de limitação”.

Entretanto ao caso entendo pela aplicação de regra legislativa impeditiva do reconhecimento do direito do contribuinte. Me refiro a alteração trazida pela Lei nº 13.970/2019, a qual acrescentou o art. 11-A à citada Lei nº 10.931/04, com a seguinte redação:

Art. 11-A. O regime especial de tributação previsto nesta Lei será aplicado até o recebimento integral do valor das vendas de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, independentemente da data de sua comercialização, e, no caso de contratos de construção, até o recebimento integral do valor do respectivo contrato. (Incluído pela Lei nº 13.970, de 2019)

Ora, tal dispositivo, ao contrário do afirmado pelo Contribuinte, não pode ser classificado como “norma tributária interpretativa”, haja vista o não cumprimento das exigências do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Neste cenário entendo que a previsão do art. 11-A somente se aplicaria para os fatos geradores ocorridos a partir de 27.12.2019, data de entrada em vigor da norma.

A Receita Federal já se manifestou sobre a nova lei por meio da Solução de Consulta COSIT nº 28, de 14 de julho de 2022:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PRAZO

Até o advento da Lei nº 13.970, de 2019, que introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, não se sujeitavam ao RET-Incorporação as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

O art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, por não ter natureza interpretativa, ao estabelecer nova regra acerca do prazo de fruição do RET-Incorporação, só poderá ser aplicado pelos optantes do regime em relação às receitas das unidades que compõem o memorial de incorporação e quando auferidas após 27 de dezembro de 2019, ficando vedada sua aplicação retroativa sobre as receitas auferidas antes de 27 de dezembro de 2019, quando referentes a vendas de unidades prontas de empreendimentos que já tenham tido a Certidão de Baixa e Habite-se expedidos pela respectiva municipalidade.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (código Tributário Nacional - CTN), art. 106, I; Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, arts. 1º, 2º, 4º e 11-A; Lei nº 13.970, de 2019, art. 2º.

Assim, deve ser mantido o lançamento onde se apurou irregularidades na aplicação do regime especial para vendas realizadas após a conclusão do empreendimento.

3) Da inoccorrência omissão de receitas com “variação monetária ativa”.

Aqui exige-se a tributação de valores decorrentes de variação monetária ativa em função da atualização realizada na conta do passivo que controlava o saldo de financiamento obtido para a construção do empreendimento. Esclarece o TVF:

Ora é evidente que o estorno dos juros contratuais não se deveu a uma redução do ativo, mas sim a uma atualização do valor da sua obrigação em função de recálculo baseado num índice que regia a relação contratual do financiamento à construção. E, por outro lado, se as variações monetárias ativas são atualizações

dos direitos de créditos e obrigações do contribuinte determinadas posteriormente por índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, resta claro a ocorrência da variação monetária ativa.

E quanto a este ponto compartilho do entendimento do acórdão. No geral, lançamentos efetuados em conta contábil e relativos a ganhos de juros contratuais decorrente de uma atualização do valor da obrigação junto à instituição financeira, em razão de recálculo baseado em índice que regia a relação contratual de financiamento, é considerada receita financeira para efeitos da legislação do IRPJ e das contribuições sociais, conforme estabelecido no art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998, base legal do §1º do art. 375 do RIR 99, então vigente.

O contribuinte não desconstituiu a afirmação de ter ocorrido ganho oriundo da aplicação de índices contratuais sobre os valores disponíveis pela instituição bancária – receitas financeiras.

Entretanto, neste ponto, deve-se afastar a exigência das contribuições PIS/Cofins sobre tal grandeza. O contribuinte, quando da ocorrência dos fatos geradores, era empresa optante pelo regime de tributação do Lucro Presumido sendo que sua atividade principal/habitual era o mercado de construção de imóveis, assim as receitas financeira compõem a respectiva base de cálculo destes tributos. Nesse sentido, vale a transcrição dos seguintes trechos da ementa da Solução de Consulta Cosit nº 470/2017, *in verbis*:

Em razão da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, é o faturamento mensal, considerado como a receita bruta da venda de bens e serviços, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

Desde que não decorram de atividade habitual da empresa, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável não integram a receita bruta da pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação imobiliária, locação e compra e venda de imóveis próprios, e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep quando a pessoa jurídica for tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido, hipótese em que se sujeita ao regime cumulativo de cobrança dessa contribuição.”.

Assim, dou provimento parcial ao recurso neste ponto, devendo ser cancelado o lançamento de PIS/Cofins sobre “omissão de receita relativa à variação monetária ativa decorrente da atualização realizada na conta do passivo que controlava o saldo de financiamento obtido para construção do empreendimento”.

4) Da inexistência de omissão de rendimentos referentes às parcelas finais de unidades.

Aqui é imputada omissão de receitas relativas aos últimos recebimentos das unidades 304 Praia, 105 Costão, 204 Serra, 206 Lagoa, 202 Serra e 206 Praia, além de parcela relativa à unidade 303 Lagoa.

Quanto estas exigências também não há reparos ao lançamento.

No que tange à unidade 303 Lagoa e 206 e 304 Praia, cuja valor de omissão no entendimento do Recorrente foi confessado e estaria sendo exigido pelos Processos nº 10730.722655/2017-06, o acórdão recorrido fez a seguinte explicação não contestada pelo Contribuinte:

207.1. Todavia, quando da contestação relativa à qualificação da multa, reiterou que a tributação de tal parcela era devida, mas acrescentou que este montante já fora tributado no lançamento efetuado no processo nº 10730.722655/2047-06 (Anexo X, ID 5088 do TVF que o integrou), havendo, então, duplicidade de tributação.

207.2. Tal argumento não tem fundamento, pois, como pode ser visto no TVF daquele processo, cujo trecho de interesse está copiado abaixo, no seu Anexo X estão listados os valores registrados contabilmente como saídos da conta Caixa para a conta Bancos do contribuinte, cuja movimentação não foi comprovada com documentos, e que, por isso, foram objeto de lançamento de IRRF pela caracterização de pagamento a beneficiário não identificado. Em momento algum o montante de R\$ 1.085,00 foi objeto de lançamento de omissão receita no referido processo.

...

208.1 Diferentemente do alegado na impugnação, o valor considerado no processo 10730.722655/2017-06, lavrado relativamente a operações próprias da Soter (sócio ostensivo da SCP GLT), presente no Anexo X ao TVF não é o mesmo acima tratado. Além disso, não foi objeto de lançamento de omissão de receita, sujeita aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, mas sim de lançamento de IRRF em decorrência de restar caracterizado pagamento a beneficiário não identificado.

...

209.1. Como pode ser visto no TVF daquele processo, cujo trecho de interesse já foi copiado acima, no seu Anexo X estão listados os valores registrados contabilmente como saídos da conta Caixa para a conta Bancos do contribuinte, cuja movimentação não foi comprovada com documentos, sendo objeto de lançamento de IRRF em virtude da caracterização de pagamento a beneficiário não identificado. Em momento algum o montante de R\$ 8.330,00 foi objeto de lançamento de omissão receita no referido processo.

Pelas passagens citada percebe-se o ponto central: o processo nº 10730.722655/2017-06 tem como objeto exigência de IRRF não recolhido haja vista imputação de

pagamento à beneficiário não identificado, exigência diversa do presente lançamento onde exige-se IRPJ, CSLL e Pis/Cofins sobre omissão de receita.

Quanto a unidade 105 Costão, os argumentos do contribuinte não foram aceitos haja vista as apurações contábeis verificadas pela fiscalização:

210.5. Está evidente que a contabilização da parcela de R\$ 1.353,12, do total de R\$ 400.000,00 recebidos para a amortização do financiamento da obra, como se fosse reembolso de despesa ao cliente Sr. Rena Rios, é incompatível com o contrato de financiamento firmado por este cliente para a aquisição do imóvel, antes copiado. É fato indiscutível que foi repassado para o contribuinte R\$ 400.000,00 referente ao preço da venda, o que representa aquisição de disponibilidade econômica e, pois, renda, nos termos do art. 43 do CTN.

210.6. Além disso, o registro contábil como reembolso de despesa de terceiros efetuada pelo contribuinte, com crédito em conta de despesas gerais, também é incompatível com o argumento trazido pelo contribuinte, no sentido de que o referido montante corresponderia a sobra de financiamento contabilizado como adiantamento de terceiros e devolvido ao cliente. Nesta hipótese, deveria ter sido creditada conta de adiantamento de clientes e não a conta de despesas gerais.

210.7. Adicionalmente é devido ressaltar que os documentos trazidos pelo contribuinte para comprovar sua alegação não se prestam para tanto, pois, o único empreendimento ao qual é feita referência é o Central Prime (relativo a outra SCP), além do que é comunicada a existência de sobra de financiamento apenas em novembro de 2013, com o cheque emitido em dezembro de 2013, datas completamente distintas da data dos registros contábeis (abril de 2013).

Em seu recurso o contribuinte apresenta cópia de cheque nominal para comprovar a devolução do valor R\$ 1.353,12 ao Sr. Renan Rios, ocorre que o cheque apenas comprova o suposto reembolso mas, mais uma vez, não há apresentação de provas para demonstrar a natureza jurídica do “reembolso”.

Por fim, quanto as unidades 206 Lagoa e 202 Serra, afirma o contribuinte que os valores não foram contabilizados, pois o financiamento havia sido cancelado. Ato seguinte afirma que o mesmo valor foi acrescido em novo financiamento assumido pela cliente, ponto sobre o qual o acórdão recorrido também tratou:

Em relação às unidades 206 Lagoa e 202 Serra, o contribuinte reconhece que os valores de R\$ 560,00 (cada) não foram tributados, apresentando apenas uma justificativa para tal fato, qual seja, de que o cliente cancelara os respectivos contratos de financiamento e que, depois, foram emitidos novos contratos, com valor R\$ 560,00 maior. Trata-se, pois, de matéria definitiva na esfera do contencioso administrativo.

A decisão se baseia na confissão do contribuinte, aplicando ao caso a definitividade do lançamento. Assim, caberia ao contribuinte desconstituir a conclusão com a comprovação de que os valores foram devidamente tributados na repactuação do contrato.

Também neste ponto mantenho o lançamento.

5) Da multa qualificada:

Neste ponto, vale destacar que o TVF não traz tópico específico para qualificação da multa, entretanto diante do seu inteiro teor e segundo o acórdão recorrido a qualificação da multa (lançada apenas para as exigências de omissão de receita) pode assim ser resumida em relação aos pontos mantidos do lançamento:

- omissão taxa de decoração: ocultação intencional dos valores recebidos, o contribuinte deliberadamente efetuou registros contábeis não representativos das transações ocorridas, de forma que os valores recebidos a título de taxas de decoração não fossem detectados no confronto entre a contabilidade.
- omissão de receita de variação monetária: procurou ocultar a ocorrência do fato gerador mediante a manipulação contábil, inserindo uma conta de receita como redutora de conta do ativo e ainda prática reiterada.
- omissão parcelas finais unidades alienadas: reiteração da conduta.

Pois bem, afasto a multa qualificada. Explico.

Como já apontado no início do voto, o padrão de atuação do contribuinte seguiu regra adotada pelo mercado imobiliário, os desdobramento apontados pela fiscalização para justificar a aplicação majorada da multa são reflexos lógico do entendimento considerado como correto por ele.

Reiterando que não há no relatório fiscal parte dedicada à multa qualificada, ou seja, o agente competente nem mesmo tipifica a conduta do Contribuinte entre os tipos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, entendo que as confusões na contabilização de valores, alguns deles irrisórios, não trazem no seu núcleo a mácula de uma atuação dolosa.

A sonegação no artigo 71 se refere à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento. Nenhuma das condutas estão presentes no lançamento, como citado no tópico anterior atribui-se ao contribuinte a presunção de omissão de receita, sendo que todo o lançamento está fundamentado em documentos fornecidos pelo próprio contribuinte. Assim, o

lançamento não demonstrou a ocorrência dos eventos jurídicos ensejadores da caracterização de dolo, fraude ou simulação, limitando-se a afirmar que houve omissão de receita.

Neste ponto, a mera omissão de receita (ainda que reiterada) não possui o peso de uma conduta fraudulenta, essa exige uma ação muito mais gravosa por parte do contribuinte. Embora não aplicáveis ao caso, é relevante destacar algumas Súmulas deste Tribunal Administrativo que afastam a qualificação da multa quando caracterizada mera omissão sem uso de artifícios ardis:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101- 94351, de 10/09/2003
Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104- 19806, de 18/02/2004
Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).
Acórdãos Precedentes: Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº
CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão
nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009

Assim, afasto a qualificação da multa.

6) Da inexigibilidade de juros sobre multa de ofício:

Quanto a alegação de inaplicabilidade de juros sobre a multa lançada, deve-se negar provimento ao recurso por força da aplicação da Súmula CARF nº 108, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

7) Da Solidariedade:

Quanto a solidariedade as partes apresentam a seguinte fundamentação: i) nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico, ii) nulidade da decisão por ausência apreciação dos argumentos de impugnação, iii) ausência de motivação para atribuição de responsabilidade tributária, ausência de requisitos para aplicação do art. 135 do CTN, iv) erro na identificação do sujeito passivo.

Afasto as nulidades arguidas.

Da leitura o acórdão recorrido, embora o relator tenha feito menção ao art. 124, I do CNT alegando existência de interesse comum, entendo que tal citação deve ser interpretada como mero *obiter dictum*, afinal ao longo do voto é feito destaque que o lançamento fundamentou a responsabilidade no art. 135, II do mesmo diploma legal.

Também não há inovação quanto aos elementos utilizados para manutenção da reponsabilidade pelo acórdão haja vista a interpretação dada pelo colegiado *a quo* para o termo de verificação fiscal. Explico:

No entendimento da decisão recorrida o fato de não haver tópicos específicos para determinados pontos (como ocorreu com a qualificação da multa) ou mesmo a adoção de relatório sucinto, não invalida a exigência haja vista que os motivos determinantes podem facilmente ser construídos a partir da leitura integral do termo. Assim, como base nesta premissa, o acórdão interpretou os fatos e concluiu que sendo as partes sócias da autuada e tendo estas participado ativamente do contrato de permuta notadamente subavaliado, correta a imputação do art. 135, II do CTN.

Entretanto, em que pese não haver nulidade, o mérito deve ser reformado.

Primeiro lembramos que ao caso se aplica a Súmula CARF nº 130, devendo ser afastada a alegação de erro do sujeito:

Súmula CARF nº 130

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Quanto a fundamentação, entendo que o TFV não cumpriu seu propósito. De fato a descrição demasiadamente sucinta não admite a caracterização da responsabilidade dos sócios pelos seguintes pontos: i) não há conclusão precisa sobre qual inciso do art. 135 baseou a imputação da responsabilidade, ii) como narrado, apenas na imputação de omissão de receitas decorrentes da operação de permuta há menção quanto aos solidários e suas condições de sócios,

iii) não há qualquer descrição de atos resultantes de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Todo lançamento tem como base discussão acerca da ocorrência de suposta omissão de receitas decorrente da atividade rotineira da pessoa jurídica, não comportando assim a imputação de responsabilidade dos sócios.

Conforme defende a doutrina o art. 135 do CTN nos traz hipótese onde o contribuinte, por conduta inadequada daquele que lhe representa, fica isento da responsabilidade pelo tributo apurado. Nos dizeres do Professor Renato Lopes Becho (in “Responsabilidade Tributária de Terceiros”, 1ª ed. – 2014, p. 90), citando a Jurista Misabel Derzi, “o art. 135 exige dolo do responsável e o efeito é transferir para ele o débito decorrente da obrigação tributária.”

Discorrendo sobre citado art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN ser faz necessária a demonstração dos elementos: efetiva classificação da pessoa física como o sócio, diretor, gerente ou representante da empresa; a prática de atos dolosos

contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Assim, deve ser afastada a responsabilidade atribuída aos sócios.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso do contribuinte para, I) afastar preliminares de nulidades arguidas, II) reconhecer a decadência do lançamento da permuta e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para III) cancelar o lançamento relativo à exigência de PIS/COFINS relacionada com a omissão de variação monetária ativa e IV) afastar a exigência da multa de ofício qualificada. Por fim, conheço do recurso dos solidários para, I) afastar as preliminares de nulidades arguidas e, no mérito, II) dar-lhe provimento para excluí-los do polo passivo.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Aílton Neves da Silva, redator designado

O colegiado decidiu rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas nos Recursos Voluntários do Recorrente e Solidários, observando-se, quanto à preliminar de nulidade de citação, que votaram pelas conclusões os Conselheiros Aílton Neves da Silva, Sergio Magalhães Lima e Fernando Beltcher da Silva, vencidas, por voto de qualidade, as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto, motivo pelo qual fui designado para redigir os fundamentos do voto vencedor das conclusões referentes àquela matéria.

A recorrente sustenta a nulidade da intimação do lançamento porque a entrega da documentação foi tentada perante pessoa natural que não detinha poderes de representação da sociedade, mero empregado e não preposto legalmente investido, e fora do domicílio fiscal, em afronta ao art. 23 do Decreto nº 70.235/72 e aos arts. 2º e 26, §3º, da Lei nº 9.784/99. Acrescenta que a empresa se encontrava em período de férias coletivas ajustadas em convenção coletiva, e que a lavratura do termo de recusa não supre o vício, porque a lei autoriza essa providência apenas diante da recusa do próprio mandatário ou preposto, não sendo aplicável ao caso a Súmula CARF nº 9.

A decisão recorrida rejeitou a alegação por entender que o profissional que recebeu a autoridade fiscal ostentava a condição de preposto para fins de intimação, e que a recusa de recebimento, atestada em termo assinado pela autoridade e por duas testemunhas, produz os efeitos da ciência pessoal.

O colegiado rejeitou a preliminar, mas por fundamentos que não coincidem integralmente com os do voto da Relatora.

Prevaleceu o entendimento de que não houve vício algum a ser superado. A intimação pessoal foi validamente realizada, nos termos do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, de modo que os fundamentos prevalecentes não passam pelo exame da sanatória do ato, nem pelas considerações do voto vencido a respeito da conduta da fiscalização ou da inexistência de má-fé do contribuinte quanto às férias coletivas. Essas questões ficam prejudicadas pela conclusão de que o ato de cientificação é hígido.

O art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a intimação será feita pessoalmente, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar.

O colegiado entendeu que o preposto é expressamente equiparado ao mandatário para fins de recebimento da intimação pessoal. Preposto, nessa acepção, não é aquele que detém instrumento formal de representação, pois se assim fosse a menção seria redundante em relação ao mandatário. É aquele que, na organização da atividade empresarial, atua em nome da empresa no local em que a diligência se realiza e ali responde por ela perante terceiros. Foi exatamente essa a situação verificada nos autos: a autoridade fiscal foi atendida pelo engenheiro responsável pela obra do empreendimento conduzido pela sociedade em conta de participação da qual a autuada é sócia ostensiva, profissional que ali exercia a direção técnica dos trabalhos em nome da recorrente. A condição de empregado, invocada pela recorrente como se fosse excludente, é justamente o vínculo que caracteriza a preposição.

A circunstância de a empresa estar em período de férias coletivas não altera esse quadro. O que importa, para a validade do ato, é que a autoridade fiscal encontrou, no local da atividade, profissional que ali atuava em nome da empresa e que tinha condições de receber a comunicação e encaminhá-la à administração da sociedade. Por essas razões, e não pelos fundamentos expostos no voto vencido, rejeita-se a preliminar de nulidade da intimação.

Aílton Neves da Silva

Assinado Digitalmente