



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10872.720371/2017-52</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1201-006.982 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 15 de agosto de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | IMOBILIÁRIA GOL LTDA E OUTROS                        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE PRIMEIRO GRAU. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA.

Não compete ao CARF avaliar se os atos normativos que regem o processo administrativo fiscal de primeiro grau atendem aos princípios constitucionais elencados pelos Recursos, já que fazer tal avaliação esbarra no óbice estabelecido pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e pela Súmula CARF nº 2.

PRELIMINAR DE NULIDADE. INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA DA RECEITA FEDERAL. IMPROCEDÊNCIA

No caso em debate, não se discute sob nenhum viés a ocorrência de fraudes em contratos de trabalho e a potencial existência de vínculo empregatício com quem quer que seja. O Auto de Infração calçou-se na apuração de suposta omissão de receitas que, conforme a autoridade autuante, teria decorrido de fraude, sonegação ou conluio praticados com intuito doloso da sociedade e do sócio administrador.

DECADÊNCIA PARCIAL. ART. 150, PARÁGRAFO 4º DO CTN.

Afastada a qualificação da multa de ofício, a decadência computa-se pelo artigo 150, parágrafo 4º do CTN, a partir de cuja regra se verifica o decurso do prazo decadencial de 5 anos relativamente ao IRPJ e CSLL apurados dos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2012, bem como ao PIS e à COFINS apurados relativos aos meses de janeiro a outubro de 2012.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CONDOMÍNIOS A RATEAR. OMISSÃO DE RECEITAS. ALOCAÇÃO CONTRATUAL DOS ÔNUS RELATIVOS AO IPTU, SEGURO CONTRA INCÊNDIO E TAXAS SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA. INOCORRÊNCIA.

A alocação dos encargos com IPTU, taxas sobre a propriedade imobiliária e seguro contra incêndio encontra previsão expressa na Lei do Inquilinato, sendo oponible ao Fisco. Os correspondentes reembolsos, respeitando a livre disposição aparada pela lei civil especial, não correspondem a receita própria do locador, conforme o entendimento sobre o conceito de Receita tributável firmado pelo STF ao julgar o tema de Repercussão Geral de nº 69.

CONDOMÍNIOS A RATEAR. OMISSÃO DE RECEITAS. ALOCAÇÃO CONTRATUAL DOS ÔNUS RELATIVOS A CONTAS DE ÁGUA, ENERGIA, GÁS E TELEFONE. INOCORRÊNCIA

Os gastos com água, energia, gás e telefone, quando não individualizadas entre os condôminos, são típicas despesas ordinárias de condomínio (art. 23, XII da Lei do Inquilinato). A opção contratual pela qual o Locador quita as despesas ordinárias de condomínio, e recebe do locatário o reembolso correspondente não transforma os ingressos correspondentes em receitas próprias do locador.

CONDOMÍNIOS A RATEAR. OMISSÃO DE RECEITAS. AQUISIÇÃO DE ATIVOS E BENFEITORIAS REALIZADAS PELO LOCADOR E CUSTEADAS PELOS LOCATÁRIOS. OCORRÊNCIA

os valores relativos às benfeitorias realizadas pelo contribuinte no seu imóvel e que eram pagas, de forma rateada, entre os seus locatários é mais-valia adquirida pelo contribuinte em função da sua atividade econômica, assim possuindo natureza de receita, independentemente da possibilidade de o locatário retirar a benfeitoria quando do término do contrato de locação.

MÚTUOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA.

A falta de documentação comprobatória apta a amparar os lançamentos contábeis e cancelar sua correção justifica a manutenção do lançamento que vislumbra nos correspondentes ingressos receitas omitidas.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Ausente a indicação específica de qual das condutas arroladas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 ensejaram a qualificação, bem como ausente a

demonstração do dolo específico, deve ser afastada a qualificação da penalidade.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. ART. 135, III. HIPÓTESE NÃO COMPROVADA.

A norma do art. 135, III do CTN trata de responsabilidade pessoal, não solidária, e depende da demonstração não só das funções atribuídas ao administrador, como também das condutas individualizadamente por ele praticadas contra a sociedade, violando a lei, contrato social ou estatutos.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplica-se ao lançamento da CSLL as razões de decidir relativas ao lançamento do IRPJ.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da COFINS as razões de decidir relativas ao lançamento do IRPJ.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PIS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento do PIS as razões de decidir relativas ao lançamento do IRPJ.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por unanimidade de votos para: conhecer do recurso apresentado na primeira petição do contribuinte, afastar as preliminares de nulidade, afastar as imputações de responsabilidade, afastar a qualificação da multa de ofício, reconhecer a decadência parcial do crédito tributário e afastar parte da exigência dos tributos, nos termos do voto do relator; (ii) por

maioria de votos para conhecer das demais petições apresentadas pelo contribuinte, vencido o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes que não as conhecia em razão da preclusão consumativa e (iii) pelo voto de qualidade para manter a exigência também sobre os valores recebidos a título de benfeitorias do imóvel (além da parcela da exigência mantida no voto do relator), vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator), Renato Rodrigues Gomes e Alexandre Evaristo Pinto. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

Neudson Cavalcante Albuquerque – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração lavrados após fiscalização deflagrada como decorrência da chamada “Operação Lava Jato”.

O Acórdão Recorrido bem retrata os fatos até o momento de sua prolação, motivo pelo qual adoto seu relatório nesta parcela.

“Tratam os autos 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), consubstanciados nos autos de infração às fls. 1751 a 1858, referentes aos anos-calendário 2012 a 2014, com crédito tributário total de R\$ 3.124.876,90, assim distribuído:

|                          | Principal  | Multa      | Juros      | Total        |
|--------------------------|------------|------------|------------|--------------|
| IRPJ                     | 561.754,39 | 842.631,57 | 275.589,40 | 1.679.975,36 |
| CSLL                     | 213.031,57 | 319.547,34 | 103.764,55 | 636.343,46   |
| PIS                      | 48.079,96  | 72.119,87  | 23.789,66  | 143.989,49   |
| COFINS                   | 221.907,80 | 332.861,65 | 109.799,14 | 664.568,59   |
| Crédito Tributário Total |            |            |            | 3.124.876,90 |

2. Consoante descrição dos fatos contida no auto de infração, bem assim no Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 1702 a 1750 (parte integrante daquele), a

autoridade fiscal apurou omissão de receitas caracterizada em auditoria da conta 2.1.1.4.00001 (Condomínios a Ratear), vez que o contribuinte classificou contabilmente recursos financeiros recebidos de empresas de titularidade dos seus sócios para subsidiar despesas próprias, não submetendo tais receitas à tributação. Os fatos apurados, as considerações e conclusões da autoridade autuante resumidos a seguir:

2.1. Em atendimento a intimação, o contribuinte esclareceu que a única fonte de renda da empresa era decorrente de aluguéis de imóveis de sua propriedade;

2.2. Informou possuir duas contas bancárias à época, nas quais ocorreram créditos nos anos 2012 a 2013 nos seguintes valores: 2012 - R\$ 10.503.576,24; 2013 - R\$ 4.250.267,19; e 2014 - R\$ 4.458.601,64, consoante Declarações de Informação de Movimentação Financeira (Dimof);

2.3. Todavia, as receitas tributáveis declaradas, decorrentes de aluguéis de imóveis próprios para empresas pertencentes ao sócio, Sr. Jonas Suassuna, ou à sua esposa, Sra. Claudia Bueri, perfizeram os seguintes totais: **2012** - R\$ 1.200.000,00, sendo R\$ 504.000,00 pagos pela Editora Gol e R\$ 696.000,00 pagos pela Gol Mobile Produtos e Serviços de Tecnologia da Informação Ltda (doravante Gol Mobile); **2013** - R\$ 542.000,00, sendo R\$ 252.000,00 pagos pela Editora Gol e R\$ 290.000,00 pagos pela Gol Mobile; **2014** - R\$ 309.319,66, pagos pela empresa Instituto de Apoio e Gestão à Educação (doravante Instituto) que correspondem a 8,7%, 7,8% e 14,4 % da movimentação financeira (créditos), respectivamente. Tal incompatibilidade é um indício forte de omissão, motivo pelo qual se aprofundou a investigação;

2.4. A partir de análise efetuada nos extratos bancários, cujo acesso foi autorizado tanto por decisão judicial quanto por autorização do próprio contribuinte, verifica-se que em 2012 as empresas Gol Mobile e Editora Gol transferiram recursos ao contribuinte nos montantes de R\$ 2.296.000,00 e de R\$ 1.756.000,00, respectivamente, muito superiores aos valores declarados como receitas de aluguéis pelo contribuinte. Mesma situação ocorreu em 2013, com as referidas empresas transferindo R\$ 1.966.961,31 e R\$ 871.514,14, respectivamente, e em 2014, com a Editora Gol transferindo R\$ 1.640.564,64. Tal fato corrobora o indício de omissão antes verificado;

2.5. Além disso, constatou-se aportes de capitais dos sócios, em especial do Sr. Jonas Suassuna, que também deram parte do suporte financeiro à empresa, frente às despesas contratadas sem receita de atividade suficiente para cobertura das mesmas;

2.6. Das despesas, destacam-se as de execução de obras de reforma e construção em uma propriedade na Ilha dos Macacos, em Angra dos Reis, junto à empresa R2 Angra Construtora, aquisição de obras de artes, veículos automotores e aquáticos, e máquinas e equipamentos, conforme reconhecido nos balanços extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD). A evolução dessas contas não encontra respaldo financeiro frente às receitas de aluguel declaradas ao fisco, deixando

explícito que a empresa recebeu recursos financeiros dos sócios, das empresas do Grupo Gol, além de receitas de aluguéis para poder financiá-las;

**Evolução do Ativo da Empresa.**

| Ano Calendário | 2011         | 2012          | 2013          | 2014          |
|----------------|--------------|---------------|---------------|---------------|
| ATIVO          | 9.693.506,15 | 15.707.722,73 | 16.031.229,64 | 16.093.565,29 |

2.7. Em análise da ECD do contribuinte, especificamente da conta 2.1.1..4.00001 (Condomínios a Ratear), verificou-se que nos anos 2012 a 2014 ela recebeu recursos das empresas Gol Mobile e Editora Gol nos valores de R\$ 3.259.000,00, de R\$ 2.166.475,45 e de R\$ 1.971.455,51, respectivamente. Além disso, observou-se que ao final de 2013 (31/12/2013), houve uma reclassificação de valores de condomínios a ratear para mútuos junto às empresas Gol Mobile e Editora Gol (contas 2.2.3.2.00002 e 2.2.3.2.00003, respectivamente), nos seguintes valores: R\$ 904.289,31 e R\$ 1.479.837,35, respectivamente;

2.8. Intimado a esclarecer a forma do rateio, assim como o funcionamento da sistemática de contabilização na conta "condomínios a ratear" e qual o espaço ocupado no imóvel alugado por tais empresas; bem assim a esclarecer a reclassificação em mútuo, o contribuinte prestou as seguintes informações:

2.8.1. Do total da área construída de 1.431,13m<sup>2</sup>, a Gol Mobile ocupava sozinha todo o 2º andar do prédio (190m<sup>2</sup>), e a Editora Gol ocupava 58m<sup>2</sup>, possuindo ainda áreas compartilhadas para funcionários administrativos. Em função dessa divisão, coube à Gol Mobile o maior valor de aluguel e também do condomínio a ratear, sendo definido 55% para essa empresa e 45% para a Editora Gol;

2.8.2. Nesta conta foram alocados recursos para rateios de despesas e ainda investimentos, tais como compras de ativos e melhorias realizadas nos imóveis e impostos recolhidos da empresa como despesa mensal de rateio;

2.8.3. Os valores depositados e registrados na conta "condomínios a ratear" estão amparados por recibos demonstrados como condomínio recebido e entregues à contabilidade;

2.8.4. Ao providenciar o fechamento do balanço anual de 2013, observou que as transferências referentes ao rateio das despesas de condomínio foram superiores às despesas efetivamente realizadas, sendo os valores a maior contabilizados como mútuos. Não houve contrato formal assinado, e os valores seriam pagos no decorrer de exercícios futuros;

2.9. Da análise dos contratos de locação com a Gol Mobile e Editora Gol, foi estabelecido que os locatários assumiriam os seguintes encargos na proporção de sua participação no rateio de ocupação do imóvel: imposto, tarifas, tributos, taxas, serviços, contribuições e encargos sobre o imóvel, locação ou contrato, prêmio anual do seguro contra incêndio e outros acidentes, as ligações de luz, água e gás providenciados pela locadora, e seus consumos correspondentes, as

ligações de linhas telefônicas e outros serviços similares providenciados pela locadora;

2.10. Então, do confronto dos resultados apurados nas análises dos extratos bancários e das ECD, corroborados pelas respostas apresentadas à fiscalização, a autoridade fiscal concluiu que houve omissão de receitas caracterizada na auditoria da conta Condomínios a Ratear: 2012 - R\$ 3.259.000,00, 2013 - R\$ 2.166.475,45; 2014 - R\$ 1.971.455,51. Isto porque a classificação contábil de recursos financeiros recebidos de empresas de titularidade dos sócios da Imobiliária Gol como conta de passivo, para subsidiar despesas próprias da atividade da mesma, não encontra respaldo na legislação que regula a atividade de administração de bens próprios;

2.11. A legislação tributária vigente e aplicável às administradoras de imóveis próprios estabelece que são tributáveis as receitas auferidas decorrentes do exercício de sua atividade principal, adicionais aos aluguéis decorrentes de locação, e valores recebidos dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas como consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d'água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios, em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo IPTU, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos. Ou seja, além do valor percebido a título de aluguel, todas as demais verbas recebidas do locatário a qualquer título estão sujeitas a tributação por se tratarem de receitas operacionais;

2.12. A omissão de receitas gerou lançamentos reflexos de CSLL, PIS e Cofins;

2.13. O conjunto de fatos e provas detalhados no TVF justificam a qualificação da multa no presente caso. Conforme apurado, desde sua criação em 2009 a empresa administra bens próprios dos sócios, tendo inclusive vertido ao seu capital social bens imóveis do sócio Jonas Suassuna. No período auditado houve fluxo financeiro para aumento de ativos da empresa, sem que parte considerável desses recursos fossem tributados, utilizando-se para isso de uma classificação contábil dissimulada, atribuindo a parte dos recursos recebidos a denominação de "Condomínios a Ratear", classificado como conta do passivo e não como receita. Além disso, a omissão de receitas se operou de forma continuada nos anos 2012 a 2014.

3. O sócio-administrador Sr. Jonas Leite Suassuna Filho foi responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), tendo sido lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 1859 a 1861;

4. Lavrou-se Representação Fiscal para Fins Penais nos autos do processo nº 10872.720419/2017-22, apensado ao presente.

5. O contribuinte e o responsável solidário foram cientificados pessoalmente dos lançamentos em 24/11/2017, conforme documentos às fls. 1862 a 1866. O responsável solidário apresentou a impugnação às fls. 1871 a 1891, instruída com os documentos às fls. 1892 a 1896, em 20/12/2017, e o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 1899 a 1913, instruída com os documentos às fls. 1914 a 11932, em 22/12/2017. O teor das impugnações está resumido a seguir:

#### **Contribuinte Imobiliária Gol**

5.1. Alega tempestividade da impugnação; Cerceamento do direito de defesa

5.2. Faz uma série de questionamentos sobre a condução dos trabalhos fiscais em consequência de suposta ligação da empresa e de seu sócio aos fatos apurados na "Operação Lava Jato", entendendo ter ocorrido cerceamento do seu direito de defesa ante a quantidade de intimações recebidas e dos prazos exíguos para atendimento;

#### Inocorrência de omissão de receitas

5.3. O auto de infração baseia-se no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, para considerar que todos recursos financeiros oriundos de pessoas jurídicas, adicionais aos recebimentos de aluguel, representam acréscimo patrimonial, sendo tributáveis, em que pese comprovado que parte desses recursos corresponderam a mútuos entre as empresas do mesmo grupo e, parte a valores relativos ao pagamento de despesas condominiais rateadas. Trata-se de presunção fiscal de que todo e qualquer valor recebido deve ser submetido a tributação, mas, por ser presunção relativa, comporta prova em contrário;

5.3.1. Mútuos - parte dos valores considerados no lançamento se referem a recursos contabilmente escriturados no ano 2013 como relativos a mútuos celebrados com empresas do mesmo grupo. Haja vista o interesse comum de empresa do mesmo grupo no resultado econômico, nada mais natural que uma auxilie a outra com socorro financeiro, sendo perfeitamente possível a realização de mútuo, com dispensa de juros, sem que o fisco possa exigir da mutuante a contabilização de juros dispensados como receita tributável. Vencido o contrato e não paga a dívida, ante a inércia da credora, tem-se prorrogado o contrato por tempo indeterminado, enquanto persistirem as razões que conduziram uma empresa a socorrer a outra. Se os juros têm natureza indenizatória, mesmo nessa hipótese deve ser afastada a ideia de acréscimo patrimonial e, pois, de renda (art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN);

5.3.2. Valores relativos a despesas condominiais - parte dos valores considerados no lançamento se referem a montantes recebidos dos locatários pela locadora (impugnante) para fazer face às despesas condominiais. A autoridade fiscal entende que tais despesas são próprias do locador e necessárias ao atingimento do fim social da empresa. Embora reconheça a prática de rateio das despesas condominiais, a fiscalização limita-se a informar que os percentuais de rateio, comprovados pelos pagamentos e sequer contestado, não constam no contrato

de locação e que, por isso, o percentual não seria devido, e, além disso, entende que o rateio das despesas não encontraria respaldo na legislação. Ainda que não houvesse condomínio regularmente constituído, já que na prática não é necessária tal formalidade, o fato é que houve as despesas e todas utilizaram um critério de rateio previamente estabelecido. Ao serem desconsideradas as referidas despesas condominiais e o critério de rateio, a fiscalização acaba por descumprir o princípio do formalismo moderado. Como demonstrado, os tributos incidentes sobre as receitas efetivamente auferidas foram devidamente recolhidos. Além disso, a presente autuação se refere aos anos 2012 a 2014, sendo que, no tocante ao ano 2011, a Receita Federal sequer autuou o impugnante, optando por autuar a Gol Mobile Produtos e Serviços de Tecnologia da Informação Ltda, que deu origem ao processo nº 10872.720546/2016-41, ainda pendente de decisão administrativa. No ano 2011, a Receita Federal apenas alega que o critério de rateio não foi devidamente formalizado, mas não há qualquer alegação de que o mesmo não poderia existir, tampouco qualquer questionamento ao impugnante;

#### Multa qualificada

5.4. Relativamente à multa de ofício aplicada de 150%, ressalta que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) (cita o AC 9202-01.949, de 2012) é firme no sentido de que deve ser analisado o intuito do contribuinte e somente quando se comprova que se buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se justifica o "agravamento". Entende que a motivação dada para a qualificação da multa não guarda sintonia com a verdade dos fatos;

5.5. Defende que a multa no percentual aplicado é confiscatória e abusiva, violando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Menciona que o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou entendimento de que percentuais entre 20% e 30% são adequados à luz do princípio do não confisco (cita RE 523471 AgR/MG). Além disso, discorre que o STF já admitiu, por unanimidade, a repercussão geral do RE 736.090/SC, tendo em vista o caráter inconstitucional dessa multa de 150%. Pede, ao fim, a redução da multa a um patamar razoável;

#### Decadência

5.6. Argumenta que parte dos pagamentos efetuados (até novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos da ciência do auto de infração, e que, uma vez que o fato gerador é a data do pagamento, esses estão fulminados pela decadência. Segundo ele, esse entendimento está em sintonia com a jurisprudência do Carf (cita 3 acórdãos nesse sentido);

#### Pedido

5.7. Pleiteia o cancelamento do auto de infração em virtude de (i) sua nulidade pela consideração de premissas equivocadas, de injustificada desconsideração dos

mútuos realizados e do rateio de despesas condominiais, e de (ii) parte do lançamento estar fulminado pela decadência; e, se mantida a cobrança, que não seja aplicada multa "agravada" por ausência de condições para tanto;

**Responsável Solidário Sr. Jonas Leite Suassuna Filho**

5.12. O responsável solidário traz os mesmos argumentos presentes na impugnação do contribuinte, acrescentando apenas a contestação quanto a sua inclusão como sujeito passivo solidário da obrigação tributária;

5.13. Defende que a jurisprudência pacificou o entendimento sobre a impossibilidade de inclusão do sócio no pólo passivo da execução fiscal sem o atendimento dos requisitos do art. 135, *caput*, do CTN. Ou seja, não basta para a responsabilização o simples argumento de a pessoa ser sócio administrador da pessoa jurídica autuada, sendo necessária a constatação de algum dos requisitos enumerados. Entende que, no caso, não houve sequer fundamento para a sua inclusão como sujeito passivo solidário, havendo apenas presunção de que, por ser sócio administrador, teria havido omissão dolosa com intuito de suprimir ou reduzir tributo. Transcreve jurisprudência do Carf e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

6. É o relatório.”

O Acórdão Recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário em Acórdão assim ementado:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. DESPESAS CONDOMINIAIS. TAXAS E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL ADMINISTRADO. CONTABILIZAÇÃO EM CONTA DO PASSIVO. OMISSÃO DE RECEITA.

Consideram-se receitas auferidas pelas empresas de administração de imóveis próprios, decorrentes do exercício de sua atividade principal, além de aluguéis decorrentes de locação, valores recebidos também dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d'água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel. Verificada a escrituração de tais receitas em conta do passivo, sem passar por conta de resultado, há que se considerar ocorrida omissão de receitas.

**MÚTUO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Na ausência do contrato de mútuo, bem assim de comprovação dos pagamentos correspondentes aos juros e à amortização do empréstimo, há que se considerar que o mesmo não ocorreu.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**DECADÊNCIA. DOLO.**

Para fins de contagem do prazo decadencial aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN quando caracterizada a conduta dolosa.

**CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.**

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

**SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO DE LEI E CONTRATO SOCIAL. CRÉDITOS RESULTANTES. RESPONSABILIDADE.**

O sócio administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, contrato social ou estatutos.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase investigatória. O art. 59, do Decreto n.º 70.235/1972 somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos, como o auto de infração.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se ao lançamento da CSLL as razões de decidir relativas ao lançamento do IRPJ, vez que aquele é reflexo deste.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento da Cofins as razões de decidir relativas ao lançamento do IRPJ, vez que aquele é reflexo deste.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se ao lançamento do PIS as razões de decidir relativas ao lançamento do IRPJ, vez que aquele é reflexo deste.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

As razões do Acórdão Recorrido serão melhor analisadas no curso do voto a ser proferido por este Relator.

O Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2.007/2.024 e, tempos depois, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2.065/2.084.

O Sócio e Administrador apresentou Recurso Voluntário de fls. 2.038/2.062.

Por fim, sócio e contribuinte peticionam nos autos alegando nulidade por incompetência absoluta da Receita Federal.

**Em seu 1º Recurso Voluntário, o contribuinte defende:**

- 1) Nulidade por violação ao princípio da Imparcialidade, do Juiz Natural e da Ampla Defesa;
- 2) Impossibilidade de condenação por indícios;
- 3) Inocorrência do ingresso de valores para o pagamento de despesas próprias, consistindo o condomínio no rateio de despesas cuja responsabilidade era dos locatários.
- 4) Que os mútuos com empresas do mesmo grupo não poderiam ter sua natureza desconsiderada pela fiscalização, sendo usual sua celebração sem a cobrança de juros e sem formalização por escrito, e que os juros teriam caráter indenizatório razão pela qual se houvesse sido pagos tampouco seriam receita tributável;
- 5) Que a presente autuação se refere aos anos 2012 a 2014, sendo que, no tocante ao ano 2011, a Receita Federal sequer autuou o impugnante, optando por autuar a Gol Mobile Produtos e Serviços de Tecnologia da Informação Ltda, que deu origem ao processo nº 10872.720546/2016-41, na qual apenas questionou os critérios de rateios de despesas entre as locatárias.
- 6) Improcedência da qualificação da multa de ofício;
- 7) Decadência.

**O Segundo Recurso Voluntário do Contribuinte** reprisa os argumentos do primeiro, e acrescenta a alegação de nulidade do auto de infração, sob o fundamento de que se a autoridade autuante entendeu haver grupo econômico, então desconsiderou a personalidade jurídica das pessoas jurídicas do mesmo grupo e, por isso, deveria recompor sua escrita para a apuração consolidada de todas como se uma só fosse.

**Já o Recurso Voluntário do Sócio e Administrador** reitera os argumentos expostos pelo Contribuinte em seu 2º Recurso Voluntário e, adicionalmente, defende a improcedência de sua responsabilização solidária.

Por fim, a Manifestação conjunta superveniente aos Recursos Voluntários defende a nulidade absoluta do processo administrativo fiscal, que poderia ser conhecida pelo julgador a qualquer momento, por suposta incompetência da Receita Federal do Brasil para aferir a existência de relação de emprego, competência esta que, segundo sustentam, seria do Auditor Fiscal do Trabalho e da Justiça Trabalhista por força do inciso VII do art. 114 da Constituição Federal, do art. 7º da Lei nº 7.855/89 e do art. 628 da CLT.

É a síntese do necessário.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação dos Recursos Voluntários, na forma do Regimento Interno do CARF, e verifico que os recursos são tempestivos.

Os recursos também preenchem os demais requisitos de admissibilidade, inclusive do segundo Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, pois trouxe como inovadora apenas uma alegação de nulidade, cognoscível de ofício.

Entretanto, são devidas algumas ressalvas ao conhecimento, a seguir:

#### 1.1 INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA QUALIFICADA

Cabe frisar que a defesa aduz argumentos de inconstitucionalidade por violação aos princípios da Razoabilidade, da Proporcionalidade e da Vedação ao Confisco.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço dos recursos, mas nego provimento ao pedido.

## 1.2 VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA IMPARCIALIDADE, JUIZ NATURAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Os Recorrentes alegam nulidade por violação dos princípios da imparcialidade, juiz natural, contraditório e Ampla Defesa pelo fato de que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento é órgão da Receita Federal do Brasil, integrada por auditores fiscais de carreira vinculados à interpretação oficial do Fisco manifestada em atos normativos, como as Instruções Normativas e Soluções de Consulta COSIT.

Muito embora as Delegacias de Julgamento sejam órgãos internos da Receita Federal do Brasil, a própria defesa reconhece que foram criadas com o intuito de separar a competência das autoridades responsáveis pela fiscalização daquelas responsáveis pelo julgamento, assim, há reconhecida separação entre autoridade fiscal e autoridade julgadora.

De fato, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs) encontram-se vinculadas à aplicação de normas legais e infralegais editadas pela própria Receita Federal, como Instruções Normativas, Soluções de Consulta, Pareceres Normativos, e afins. Isso implica inquestionável limitação de competência dessa instância julgadora.

Entretanto, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão competente responsável por julgar em segundo grau de jurisdição o contencioso administrativo fiscal federal, inexistem tais limitações.

Além de se distinguir das DRJs por possuir sua composição paritária, já que metade dos julgadores de cada turma julgadora do CARF é indicada por confederações representativas de setores da sociedade civil, enquanto as DRJs são integradas apenas por auditores fiscais de carreira, o CARF é órgão integrante do Ministério da Fazenda, e não da Receita Federal do Brasil.

Consequentemente, no CARF a competência do julgador não é limitada por atos normativos infralegais editados pela própria Receita Federal do Brasil que, no exercício de seu poder regulamentador, manifesta sua interpretação da Lei frequentemente restringindo ou elastecendo os limites e requisitos legais. Assim, garante-se no CARF a aplicação do Direito de maneira neutra e desvinculada da interpretação oficial do próprio ente autuante.

Isso não significa, contudo que o julgamento promovido pelas DRJs seja parcial como sugere a defesa, já que muito embora as experiências de vida inerentes à carreira de seus componentes possam levar a interpretações menos favoráveis aos Contribuinte, o julgador das DRJs, enquanto imbuído de tal função, afasta-se das atividades fiscalizatórias, e não pode ser relator em processo no qual tenha atuado como fiscal<sup>1</sup>. Trata-se de decorrência da distinção conceitual entre neutralidade e parcialidade.

De todo modo, não compete ao CARF avaliar se os atos normativos que regem o processo administrativo fiscal de primeiro grau atendem aos princípios constitucionais elencados

<sup>1</sup> Nesse sentido, vide os artigos 43, 44 e 45 da Portaria MF nº 20/2023, que disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

pelos Recursos, já que fazer tal avaliação esbarra no óbice estabelecido pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2.

Pelo exposto, também afasto estes argumentos.

### 1.3 CONCLUSÕES SOBRE O CONHECIMENTO

Assim, conheço do Recurso Voluntário.

## 2 PRELIMINARES DE NULIDADE

### 2.1 INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA DA RECEITA FEDERAL

Os Recorrentes suscitam como preliminar, em petição conjunta superveniente à interposição dos Recursos Voluntários, a nulidade do lançamento por suposta incompetência absoluta da Receita Federal para atribuir a responsabilidade solidária ao único Sócio Administrador do Contribuinte, o Senhor Jonas Leite Suassuna Filho, por fraudes em contratos de trabalho.

Defende a incompetência da Receita Federal do Brasil para aferir a existência de relação de emprego, competência esta que seria do Auditor Fiscal do Trabalho e da Justiça Trabalhista por força do inciso VII do art. 114 da Constituição Federal, do art. 7º da Lei nº 7.855/89 e do art. 628 da CLT.

Sem razão, contudo. A petição complementar é em essência inepta, pois embora alegue a ocorrência de nulidade, absoluta, matéria cognoscível de ofício a qualquer momento, parte de premissas fáticas alheias ao presente processo.

No caso em debate, não se discute sob nenhum viés a ocorrência de fraudes em contratos de trabalho e a potencial existência de vínculo empregatício com quem quer que seja.

O Auto de Infração calcou-se na apuração de suposta omissão de receitas que, conforme a autoridade autuante, teria decorrido de fraude, sonegação ou conluio praticados com intuito doloso da sociedade e do sócio administrador.

Assim, afasto a preliminar de nulidade por não vislumbrar qualquer conexão entre as premissas da Manifestação Conjunta dos sujeitos passivos e o presente caso concreto.

### 2.2 PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Os Recorrentes defendem a decadência do direito de o Fisco efetuar o Lançamento relativamente a parte dos períodos de apuração em questão.

Trata-se de questão que depende da decisão acerca da qualificação da multa de ofício, razão pela qual será com ela tratada.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS.

No mérito, os Recorrentes trazem diversos argumentos para sustentar inexistir omissão de receitas.

Alegam que a fiscalização teria partido da presunção de que foram feitos pagamentos ao Contribuinte sem contraprestação, o que no seu sentir implicaria a inadmissível autuação por meros indícios, a despeito de o Fisco estar de posse de todas as informações fiscais do contribuinte há mais de dois anos. Defende ser vedada a tributação com base em meros indícios.

Passo à análise, o artigo 142 do Código Tributário Nacional atribui à autoridade fiscal a competência para verificar a ocorrência do fato gerador e o art. 149 do mesmo código garante a possibilidade de que a autoridade fiscal revise ou efetue o lançamento de ofício quando infirmadas as informações e declarações prestadas pelo sujeito passivo, permitindo que a omissão de rendimentos seja identificada pela autoridade fiscal e efetuado o correspondente lançamento.

A lei estabelece determinados casos em que se presume a omissão de receitas, como se verifica no art. 42 da Lei nº 9.430/96, mas não veda que a autoridade fiscal, no desempenho de seu mister identificando os fatos tributáveis a partir de prova indiciária, que não pode ser confundida com as presunções *hominis*, estas sim vedadas no direito Tributário em função do princípio da legalidade material, consagrado no art. 150, I da Constituição Federal. Cabe ao julgador avaliar se os indícios em questão são suficientes ou não, mas a prova indiciária por si só não é vedada.

Devemos, portanto, avaliar, no caso em questão, se há prova bastante (indiciária ou não) da omissão de receitas pelo Contribuinte configurada pelo não oferecimento à tributação de ingressos contabilizados sob duas rubricas distintas: (i) “Condomínios a Ratear”; e (ii) valores originariamente contabilizados como “Condomínios a Ratear”, mas que a partir de retificação realizada em dezembro de 2013 foram contabilizados como Mútuos entre empresas do mesmo grupo econômico.

##### 3.1.1 CONDOMÍNIOS A RATEAR

A fiscalização entendeu que recursos recebidos pelo Contribuinte de seus locatários, foram contabilizados sob a conta “Condomínios a Ratear” para mascarar a omissão dessas receitas da tributação.

Os valores questionados, em sua maioria, decorrem da distribuição de encargos prevista em cláusula dos contratos de locação (excerto extraído das fls. 198 e 199):

**CLÁUSULA QUINTA – ENCARGOS E ACESSÓRIOS**

5.1. Além do aluguel, que é rigorosamente líquido, correrão por conta da LOCATÁRIA, que os pagará na proporção de sua participação no rateio percentual de ocupação do IMÓVEL, qualquer que seja a periodicidade, os seguintes encargos:

5.1.1. Todos os impostos, tarifas, tributos de qualquer natureza, taxas, serviços, contribuições e encargos que sejam ou venham a ser exigidos da LOCADORA e/ou incidentes, direta ou indiretamente, sobre o IMÓVEL, a locação e/ou o contrato.

5.1.2. O prêmio anual do seguro contra incêndio e outros acidentes físicos que possam destruir total ou parcialmente o IMÓVEL locado, que será feito por iniciativa da LOCADORA, em companhia de sua preferência, de acordo com o valor de mercado.

5.2. As ligações de luz, água e gás serão providenciadas diretamente pela LOCADORA, sendo os consumos correspondentes rateados entre os inquilinos do IMÓVEL, obrigando-se a LOCATÁRIA a pagar o valor correspondente a sua participação no rateio percentual de ocupação do IMÓVEL.

5.3. As ligações de linhas telefônicas e outros serviços similares poderão ser providenciadas pela LOCADORA, sendo, então, aplicada a regra disposta no item 5.2., ou, diretamente pela LOCATÁRIA, sendo, nesse caso, de total responsabilidade da mesma o integral pagamento de todos os custos devidos pela instalação e consumos realizados.

5.4. As despesas indicadas nesta cláusula, quando pagas pela LOCADORA, contra ela lançadas ou dela exigidas atinentes ao IMÓVEL, ou à locação, ou ao contrato, implicarão na obrigação da LOCATÁRIA ao correspondente pagamento, na data do respectivo vencimento, depositando-o antecipadamente em mãos da LOCADORA juntamente com o aluguel do mês e, em sendo

existente multa e qualquer outro ônus por pagamento fora da data do primeiro vencimento, ficará ainda a LOCATÁRIA por estes valores responsável.

A autoridade autuante e a autoridade julgadora de piso entenderam que todas as rubricas indicadas diriam respeito a gastos de responsabilidade do Contribuinte – Locador, cujo reembolso pelos locatários estaria inserto na Receita Bruta do Locador, tributável portanto pelo IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Presumido, bem como pelo PIS e COFINS cumulativos.

Divirjo sobre a essência da tese encampada pela autoridade autuante. O contrato de locação é previsto pelo Código Civil e disciplinado de maneira específica na Lei do Inquilinato (Lei nº 8.245/91).

O Código Civil estabelece que na locação, o locador se obriga a ceder ao locatário o uso e gozo de bem não fungível, mediante certa retribuição, sendo obrigado a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado adequado ao uso a que se destina, mantendo-a neste estado de conservação *salvo cláusula expressa em contrário*. O artigo 566 do Código Civil assim faculta às partes livremente disporem sobre as obrigações do locador.

A Lei do Inquilinato, por sua vez, traz no artigo 22 os deveres de locador estabelecendo no inciso VIII ser dever do locador pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro contra fogo que venham a incidir sobre o imóvel, *salvo disposição expressa em contrário no contrato*.

Disso vemos que a previsão contratual que atribui aos locatários os encargos com IPTU, seguro contra incêndio e taxas que recaiam sobre o imóvel respeita a lei especial, que assim o permite. É verdade que o IPTU (e eventuais taxas que incidam sobre o imóvel, e.g. taxa de iluminação pública e taxa de coleta de lixo), tem como contribuinte o proprietário do imóvel, ou seja, a Recorrente Imobiliária Gol, o que poderia corroborar o argumento de que qualquer disposição sobre a distribuição do correspondente encargo não seria oponível ao Fisco nos termos do art. 123 do CTN.

Entretanto, devemos interpretar o art. 123 do CTN lembrando que o Direito Tributário é ramo de sobreposição que rege os efeitos fiscais da vida civil. Tomando isso em conta, a previsão contida no art. 123, se aplicada ao caso, impediria que o Fisco tivesse de descobrir qual a avença efetuada com o inquilino para lançar o IPTU, já que o contribuinte é o proprietário independentemente de quem deva arcar com a cobrança por disposição contratual. Assim o Fisco, ao lançar os tributos que incidam sobre a propriedade, o fará em face do contribuinte independentemente de ter ele atribuído contratualmente o respectivo ônus econômico ao locatário.

Por outro lado, o art. 123 do CTN não permite ao Fisco desconsiderar (salvo a prova de simulação inexistente nos autos) os negócios celebrados pelos particulares em respeito à lei civil específica que sejam essenciais à determinação dos próprios elementos delineadores do fato gerador do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS, para tributar ingressos recebidos a título de reembolso como se receita fossem.

Diferentemente do que ocorre com o lançamento do IPTU, que tem como fato gerador a propriedade do imóvel independentemente de quem esteja contratualmente obrigado a quitá-lo, as disposições sobre a quem compete o correspondente encargo em um contrato de locação, respeitando a faculdade de livre disposição sobre tal aspecto contida na Lei Especial, é que determinam ao fim e ao cabo o aspecto quantitativo da hipótese de incidência dos tributos ora sob questão (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Assim, não se pode admitir a desconsideração dos elementos essenciais do fato gerador delineados a partir da livre disposição contratual com o fito de tributar valores que ingressaram nos cofres do Contribuinte apenas para reembolsá-lo pelo pagamento de tributos cujo ônus econômico foi transferido aos locatários com amparo na Lei Especial, e que não representam receita nova do contribuinte, sendo inaptos a promoverem seu incremento patrimonial conforme a *ratio* encampada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o Tema 69 da Repercussão Geral.

No caso em questão, foram lançados IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido, cuja base de cálculo é definida a partir da aplicação dos percentuais de presunção sobre a Receita Bruta (art. 15 da Lei nº 9.249/95), bem como PIS e COFINS pelo regime cumulativo, razão pela qual entendo aplicável a *ratio* do tema nº 69 da Repercussão Geral.

O mesmo racional acima foi reconhecido expressamente pela Lei nº 7.739/89, que ao tratar da tributação das pessoas físicas reconheceu a exclusão de tais valores da base de cálculo do Imposto de Renda:

“Art. 14. Não integrarão a base de cálculo para incidência do Imposto de Renda de que trata a [Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), no caso de alugueis de imóveis:

- I - o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;
- II - o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;
- III - as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; e
- IV - as despesas de condomínio.”

Dirijo da vertente que defende que a Lei supracitada confere uma isenção tratando-se da Pessoa Física. A Lei supra transcrita apenas reconheceu para fins da tributação os efeitos que a livre disposição sobre as obrigações do locatário produzem sobre o fato gerador do IRPF, tal qual no caso ora sob questão se produzem sobre os fatos geradores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Ou seja, apenas reconheceu que, sendo tais encargos atribuído ao locatário conforme permissão legal, não deve ser reconhecido como receita tributável o valor a eles correspondente, transitem os montantes (como reembolso) ou não pelas contas do locador.

Igual sorte segue o seguro contra incêndio, já que a Lei Especial no mesmo dispositivo faculta às partes livremente disporem sobre a responsabilidade por seu custeio.

Com maior razão, não pode ser considerada receita tributável o mero reembolso por gastos por natureza de responsabilidade do locatário, como contas de água, luz, gás e telefone providenciados pela Locadora e rateados entre os locatários. Tratam-se de despesas cuja responsabilidade contratual e legal é dos locatários, por dicção expressa do art. 23, VIII da Lei do inquilinato. No caso, tratando-se de contas não individualizadas entre os condôminos entendo tratarem-se de despesas ordinárias de condomínio, também de obrigação dos locatários não só por previsão contratual, como também pela disposição do art. 23, XII da Lei do Inquilinato.

A previsão contida no contrato de locação de que o Locador poderá providenciar as ligações de referidos serviços, pagando os respectivos custos e sendo reembolsado pelo locatário não o torna responsável por arcar com as despesas correspondentes, como bem prevê o contrato. A antecipação de tais gastos pelo locador, notadamente tratando-se de despesas não individualizadas para cada um dos condôminos, é prática comum no mercado imobiliário, voltada a resguardar o locador contra os dissabores que eventual inadimplência do locatário possa acarretar ao proprietário e aos demais presentes e futuros condôminos.

A mesma deve ser sorte dos investimentos custeados pelos locatários, tais como compras de ativos e melhorias realizadas nos imóveis locados, contabilizados na conta de Condomínios a Ratear, já que os contratos de locação estabelecem que as benfeitorias, sejam elas necessárias, úteis ou voluptuárias, serão arcadas pelos locadores e deverão ser retiradas ao final da locação (cláusula sétima dos contratos de locação, e.g. fl. 199).

Pelo exposto, afasto parte da exigência relativamente aos reembolsos de despesas contabilizados na conta de “Condomínios a Ratear”.

### 3.1.2 MÚTUOS COM EMPRESAS DO MESMO GRUPO

A autoridade fiscal também considerou como receitas omitidas valores originalmente contabilizados na conta de “Condomínios a Ratear”, mas que após retificação da escrita foram contabilizados como Mútuos entre empresas do mesmo grupo econômico R\$ 1,5 milhão junto à Gol Mobile e R\$ 904 mil junto à Editora Gol.

Intimado a justificar a reclassificação contábil procedida em 31/12/2013, muito antes do início da fiscalização, o contribuinte esclareceu que ao encerrar o balanço anual, a contabilidade observou que as transferências relativas ao rateio das despesas haviam sido superiores às despesas reembolsadas relativas ao mesmo ano de 2013, pois a Imobiliária Gol (Contribuinte Recorrente) havia usado critério errado de rateio de investimentos com compras de ativos, melhorias realizadas nos imóveis e impostos da empresa que foram rateados por engano. Assim, procedeu à retificação de sua contabilidade escriturando o excesso como Mútuo.

Informou que não havia firmado contrato de mútuo diante do contexto em que se deu a percepção do erro, bem como por tratar-se de contratos entre empresas do mesmo grupo econômico, sendo usual sua celebração sem a cobrança de juros e sem formalização por escrito. Alegou também que eventuais juros teriam caráter indenizatório, razão pela qual se tivessem sido pagos juros, tampouco seriam receita tributável.

Passando à análise, inicialmente nos compete frisar que eventuais juros auferidos pelos mutuantes Gol Mobile e Editora Gol não teriam o caráter indenizatório, mas remuneratório. Contudo, os juros seriam receita tributável pelos mutuantes, não pela mutuária, o que não está em discussão no presente processo. Aqui se discute a natureza jurídica tributária de tais transferências monetárias que a fiscalização classificou como rendimentos omitidos.

É verdade que as relações entre empresas do mesmo grupo econômico usualmente ocorrem com menor respeito às formalidades esperadas nas relações entre terceiros. Tratando-se de relações entre partes ligadas, notadamente entre partes geridas pelo mesmo administrador e controladas pelos mesmos sócios, a celebração de contratos acarreta custos e burocracia que ao administrador podem parecer desnecessários, já que ele é quem assinará por ambas as sociedades muitas vezes também por ele controladas.

Entendo, por isso, que alguma flexibilização é admissível ao analisar a documentação que deve acompanhar a escrituração para que ela faça prova a favor do contribuinte, nos termos do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º. Mas a flexibilização não pode levar à completa desconsideração do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º, já que a escrituração, por si só, não faz prova a favor do contribuinte quando desamparada de documentação de suporte, ainda que a retificação da escrita *in casu* tenha ocorrido muito antes do início da fiscalização.

E o contribuinte, muito embora tenha prestado esclarecimentos verossímeis, nada trouxe para amparar sua versão dos fatos de que tais valores foram de fato cedidos a título de mútuo, nem mesmo um comprovante de pagamento desse mútuo tomado em 2013, a despeito de já passados mais de 10 anos entre a data de sua contração e a data do presente julgamento.

Dessa maneira, mantenho a autuação lavrada sobre os valores reclassificados contabilmente da conta Condomínios a Ratear para a conta contábil de Mútuo entre empresas do mesmo grupo.

### 3.2 IMPROCEDÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E A DECADÊNCIA

Ao tratar do lançamento, propus o cancelamento da maior parte da autuação, o que produz efeitos também sobre a multa qualificada. Remanesce, contudo, uma parte da autuação não cancelada, sobre a qual incidiu a multa qualificada.

Caso mantida parte da multa qualificada, *ab initio* é necessário reconhecer a retroação benigna da Multa Qualificada, nos termos do art. 106, II do CTN, que nos leva à sua redução ao patamar de 100% previsto no artigo 44, §1º, VI da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, caso afastada a qualificação, deve-se avaliar a decadência computada nos termos do artigo 150 parágrafo 4º do CTN.

Entendo inexistir nos autos prova dos elementos suficientes à qualificação da penalidade.

A autoridade fiscal autuante qualificou a multa de ofício sob a alegação de que teria restado comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio revelados a partir de alguns elementos dentre os quais se destaca a grande disparidade entre os ingressos financeiros da Imobiliária Gol face às receitas oferecidas à tributação, o que teria ocorrido de forma continuada

nos anos de 2012, 2013 e 2014. A fundamentação da qualificação da penalidade encontra-se às fls. 1.740/1.744.

Entendo que a fundamentação é insuficiente à comprovação do dolo específico em cometer alguma das condutas indicadas pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A multa qualificada, lançada no patamar de 150%, é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A qualificação da multa pode decorrer das condutas de sonegação ou de fraude praticadas pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Transcrevendo os três artigos acima, a autoridade fiscal entendeu verificadas as hipóteses legais autorizadoras da qualificação, mas não indicou qual ou quais das condutas autorizadoras da qualificação teriam sido verificadas. Não apontou se haveria sonegação (art. 71), fraude (art. 72) ou ainda conluio (art. 73), quanto menos indicou quais das condutas seriam subsumíveis a cada um dos dispositivos.

Tratam-se de práticas distintas que exigem a constatação do dolo *específico*, por isso, deve a fiscalização fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

No caso em questão, a autoridade autuante procedeu à qualificação da multa de ofício aplicada sobre as receitas escrituradas sob rubricas não tributadas, entendendo que a contabilização daquela maneira seria intencional, com o propósito de ocultar da fiscalização a sujeição daquelas receitas à tributação, o que teria ocorrido por ao menos três anos-calendário.

Entretanto, não demonstrou o dolo específico, mas tão somente uma divergência interpretativa quanto à classificação contábil de tais ingressos que foi inclusive acatada por este Conselheiro Relator em grande medida. Não havendo demonstração do dolo específico hoje expressamente exigido pelo artigo 44, §1º-C da Lei nº 9.430/96, mas tão somente da divergência interpretativa, a qualificação da penalidade não se sustenta.

Afastada a qualificação por falta de demonstração do dolo específico, também deve-se reconhecer que o prazo decadencial corre segundo a regra contida no art. 150, parágrafo 4º do CTN, pelo qual passados 5 anos da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado tacitamente o lançamento por homologação.

No caso em questão, foram lançados IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Presumido, cujo regime de apuração é trimestral, para todos os trimestres do ano-calendário de 2012. O lançamento foi cientificado ao Contribuinte em 24/11/2017 (fls. 1.866), razão pela qual consideram-se homologados tacitamente o IRPJ e a CSLL relativos aos primeiros três trimestres de 2012, bem como o PIS e a COFINS apurados até o mês de outubro de 2012, decaindo o direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício com relação a tais períodos de apuração.

### 3.3 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR

O Sócio e único administrador Jonas Leite Suassuna Filho foi responsabilizado solidariamente com base no art. 135, III do CTN, sob a alegação de que os atos dolosos da empresa foram praticados por meio de seu único administrador, que assina todos os contratos, cheques e recibos da Imobiliária Gol e gerencia de fato a sociedade. O Termo de verificação fiscal, após tais esclarecimentos, deriva a responsabilização da qualificação da penalidade, asseverando que se a pessoa jurídica agiu com dolo, também agiu com dolo o único administrador que emanou os atos de vontade necessários para as práticas dolosas da pessoa jurídica.

Manifestamo-nos por afastar a qualificação da multa de ofício, o que basta para afastar a responsabilização solidária do sócio e administrador, já que o Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Sujeição Passiva Solidária vincularam o dolo específico do sócio administrador ao caráter doloso (que afastamos) da omissão de receitas propriamente dita.

De plano observamos que o sócio administrador foi responsabilizado com base no art. 135, III do CTN, mas sem qualquer menção ao art. 124 para definir o regime de sua responsabilidade.

Sou partidário do posicionamento defendido pelo Conselheiro do André Luis Ulrich Pinto no Processo nº 10950.729268/2019-60. Naquela oportunidade, o Conselheiro relator transcreveu a lição de Luís Eduardo Schoueri:

“Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade entre os sujeitos passivos definidos pela lei.

O Supremo Tribunal Federal parece ter adotado essa interpretação, ao julgar a constitucionalidade de lei estadual que instituíra a obrigação solidária de contadores por créditos tributários oriundos de infrações à legislação tributária, para as quais o contador, em alguma medida, houvesse concorrido. Na ocasião, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria. Nesse sentido, o Relator observou que a lei estadual teria disposto diversamente do CTN sobre quem pode ser responsável tributário, na medida em que incluiu “hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN”. O Supremo Tribunal Federal, portanto, parece ter entendido que, em primeiro lugar, é preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN; em segundo lugar, verifica-se se há interesse comum e, portanto, solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, na visão da Corte, a lei estadual não poderia ter criado nova hipótese de responsabilidade (solidária) de terceiro, autônoma em relação àquelas dos

artigos 134 e 135 do CTN. Parece haver, então, no posicionamento do Tribunal, o pressuposto de que o art. 124, I, do CTN não se configura como hipótese autônoma de responsabilidade tributária; primeiro seria preciso apurar a existência de sujeição passiva (o que, no caso da chamada “responsabilidade de terceiros”, dar-se-ia a partir dos artigos 134 e 135 do CTN).

A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do interesse comum. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de “interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”.

É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo.

Por outro lado, não constituem “interesse comum” as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida:

Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário.<sup>2</sup>

Também mencionou os ensinamentos de Caio Takano:

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.(p. 625)

“Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.  
3”

Adicionalmente, valho-me das lições de Luciano da Silva Amaro<sup>4</sup>, que encampa a mesma vertente pela qual o interesse comum de que trata o art. 124, I do CTN deve ser jurídico, merecendo ser distinguido do interesse meramente econômico.

“Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito *uma* delas, a *outra* seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o *interesse* de cada uma das partes no negócio *não é comum*, não é *o mesmo*; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (copropriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse *comum* de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo copropriedade, ambos os proprietários são devedores solidários<sup>502</sup>.

Não é demais consignar que julgados recentes deste Conselho encampam a vertente acima exposta, conforme se verifica do Acórdão nº 1402002.459, de 2017, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, cujas razões de decidir merecem transcrição:

“No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

Sob esse prisma, esclareça-se que **a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, 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**,

<sup>3</sup> TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária no art. 124, I, do CTN. in Revista Direito Tributário Atual. 41- 2019.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 426/427.

**mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.**

<sup>5</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.

Por outro lado, definida a responsabilidade com base no enquadramento em alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária ainda que, reconheço, o tema não é pacífico na doutrina.” (g.n.)

Pois bem, definido que o art. 135, III do CTN elege os responsáveis tributários mas não estabelece seu regime de responsabilidade (se solidária ou não), entendo que a responsabilização solidária demandaria ao menos a demonstração do interesse comum e a fundamentação legal também no artigo 124, I do CTN. Não vislumbro nos autos fundamentação sobre o regime solidário de responsabilidade, mas tampouco foi matéria questionada pela defesa.

Resta, portanto, avaliar se o artigo 135, III do CTN deve levar à responsabilização do sócio administrador no caso em questão, afinal, o Recurso Voluntário do responsável solidário defende que art. 135 do CTN só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.

A norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação de (i) função e poderes atribuídos ao responsável; e (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Ou seja, além de individualizar a conduta do administrador, tal conduta não pode se confundir com o desempenho de suas funções de administrador no interesse da sociedade. A responsabilidade pessoal do sócio administrador só

<sup>5</sup> Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

tem lugar quando agir contrariamente aos interesses sociais infringindo a lei, o contrato social ou o estatuto, contrariedade que não restou demonstrada no caso em questão.

Pelo exposto, afasto a responsabilização solidária do administrador.

#### 4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, conheço dos Recursos Voluntários para, na parcela conhecida, dar-lhes provimento parcial para afastar as preliminares de nulidade, afastar as imputações de responsabilidade, afastar a qualificação da multa de ofício, reconhecer a decadência parcial do crédito tributário relativamente ao IRPJ e à CSLL relativos aos primeiros três trimestres de 2012, bem como relativamente ao PIS e à COFINS apurados até o mês de outubro de 2012, e afastar a alegação de omissão de receitas relativamente aos valores classificados na conta “condomínios a ratear”.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque. Redator Designado.

O Colegiado acompanhou o voto do Ilustre Relator no sentido de: conhecer do recurso apresentado, inclusive dos seus aditamentos; afastar as preliminares de nulidade; afastar as imputações de responsabilidade; afastar a qualificação da multa de ofício; reconhecer a decadência parcial do crédito tributário e afastar parte da exigência dos tributos, manter a tributação sobre o montante dos mútuos e exonerar a tributação sobre certos valores nomeados como “condomínio a ratear”.

Contudo, prevaleceu o entendimento de que deveria ser mantida a tributação sobre outros valores também nomeados como “condomínio a ratear”, especificamente os valores relativos a compras de ativos e melhorias realizadas nos imóveis locados. Neste ponto, o Relator restou vencido e coube a mim a redação do necessário voto vencedor.

O Relator trouxe ao debate questões sobre o alcance do artigo 123 do CTN, o qual possui a seguinte redação:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O Relator procura dar uma interpretação relativizada dessa norma, afirmando que esta deve ter efeito distinto conforme o tributo a ser exigido, de forma que, para fins de exigência do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS, a norma em tela não permitiria que o Fisco desconsiderasse “os negócios celebrados pelos particulares em respeito à lei civil específica que sejam essenciais à determinação dos próprios elementos delineadores do fato gerador do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS, para tributar ingressos recebidos a título de reembolso como se receita fossem”.

Sabe-se que artigo 142 do CTN determina que a autoridade administrativa deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Portanto, a identificação do sujeito passivo é parte essencial do procedimento do lançamento tributário e o artigo 123 do CTN, por sua vez, determina que essa definição legal não pode ser alterada por convenções particulares. Saliente-se que essa norma não trata de autorização para o Fisco desconsiderar o negócio jurídico celebrado pelo contribuinte, mas sim de determinação legal que impede que os negócios privados afetem a identificação do sujeito passivo, independentemente do tributo a ser exigido.

Contudo, entendo que tal referência ao artigo 123 do CTN não é necessária, pois a situação fática não exige a aplicação dessa norma para que seja feita a devida tributação. Na espécie, o contribuinte optou pelo lucro presumido, ou seja, o Fisco está autorizado por lei a presumir a existência do fato gerador (lucro desconhecido) a partir da existência de uma receita bruta (fato conhecido). Portanto, importa apenas conhecer a receita bruta do contribuinte.

Nesse mister, o colegiado acompanhou o relator no seu entendimento de que vários valores incluídos pela fiscalização na receita bruta do contribuinte não possuíam essa natureza e deveriam ser excluídas, por exemplo, o valor correspondente ao consumo dos locatários de água, luz, gás e telefone, o qual era pago pelo contribuinte e posteriormente rateado entre os locatários. Saliente-se que o contribuinte não cobrava taxa de serviço associada a esse procedimento.

O artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com a redação então vigente, definia a receita bruta das vendas e serviços como sendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. Portanto, a receita bruta deve estar associada à atividade econômica exercida pela empresa. Com isso, é lícito afirmar que os preços relativos ao consumo dos locatários de água, luz, gás, telefone e outros não deve ser incluída na receita bruta do contribuinte, pois este não produz, transmite ou distribui esses bens.

Todavia, o mesmo não pode ser dito sobre os valores relativos às benfeitorias realizadas pelo contribuinte no seu imóvel e que eram pagas, de forma rateada, entre os seus locatários. Saliente-se que as benfeitorias se incorporam ao imóvel locado, valorizando-o. Essa mais-valia adquirida pelo contribuinte está em função da sua atividade econômica, pois era custeada pelos locatários.

Saliente-se que a possibilidade de o locatário retirar a benfeitoria quando do término do contrato de locação não desnatura esse valor como receita bruta do contribuinte, por pelo menos dois motivos. Primeiramente, porque a mera previsão contratual não pode ser considerada como fato, uma vez que se trata de uma mera possibilidade, assim como é uma possibilidade a não retirada da benfeitoria pelo locatário. Segundo, porque a mais-valia permanecia de forma garantida durante todo o período do contrato, ou seja, a possibilidade de retirada da benfeitoria após o encerramento do contrato em nada afeta a situação do imóvel durante a vigência do contrato, período incluído no período de apuração dos tributos. O efeito da eventual retirada da benfeitoria é meramente econômico e afetaria apenas possíveis locações futuras, sem afetar negativamente o valor do imóvel no período de locação, quando o locatário estava na posse do bem do contribuinte.

Diante das razões acima expostas, o voto prevalente no Colegiado foi no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário em menor extensão em relação ao provimento dado no voto do relator, para também manter a tributação sobre os valores dos ativos adquiridos e benfeitorias realizadas, conforme apontado pela fiscalização.

*(assinado digitalmente)*

Neudson Cavalcante Albuquerque