



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724563/2019-72
ACÓRDÃO	1202-001.703 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO INTERPOSTO PELA RESPONSÁVEL. REVELIA. LITÍGIO NÃO INSTAURADO.

Não havendo se instaurado o litígio em relação ao responsável solidário, e não se cingindo as razões recursais a debater a intempestividade e revelia reconhecidas no acórdão recorrido, não há como se admitir o recurso relacionado ao mérito da autuação e à sujeição passiva do responsável.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Inexiste nulidade da autuação, por extensão do período de fiscalização respaldada por Mandado de Procedimento Fiscal ulterior, do qual a contribuinte fiscalizada foi, inclusive, regularmente intimada.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO-DECLARADAS. OPÇÃO DA CONTRIBUINTE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Havendo optado formalmente a autuada pelo regime de competência para a apuração dos tributos relativos aos anos-calendários fiscalizados, não há como se escusar dos lançamentos fiscais ao argumento de que desconsiderou os valores registrados contabilmente pelo regime de caixa.

RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO-DECLARADAS. AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Não prestadas pelo contribuinte as informações solicitadas pela fiscalização, tornaram-se necessárias diligências para a investigação fiscal, inclusive a intimação de terceiros, realizada pela Administração, de modo que aplicável o agravamento da multa de ofício pelo embaraço ao procedimento fiscal.

MULTAS REGULAMENTARES. INEXATIDÕES NAS ECFs E ECDs.

Evidenciadas as inexatidões nas informações contidas nas ECFs e ECDs da contribuinte, que não configuram meros erros formais, são devidas as multas regulamentares previstas na lei.

RESPONSABILIDADE DA SÓCIA RETIRANTE. CISÃO.

A responsabilidade da sócia retirante restou restrita ao período anterior à cisão, devendo responder, com o patrimônio transferido na retirada, pelos débitos da autuada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Voluntário interposto por SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA.; pela mesma votação, conhecer dos recursos voluntários interpostos por GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA., rejeitar as preliminares de nulidade da autuação arguidas e, no mérito, negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. e SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA em face do Acórdão n. 11-66.129 - 5ª Turma da DRJ/REC, que manteve em parte as autuações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por receitas

escrituras e não-declaradas, aplicando agravante à multa de ofício em desfavor da primeira recorrente, em virtude de embaraço à fiscalização, bem assim multas regulamentares pelas informações inexatas constantes da ECF e ECD do período fiscalizado.

Transcrevo, do acórdão de impugnação, o relatório processual:

O objeto no presente processo é o lançamento de ofício, com relação ao período de apuração abrangido entre 01/04/2016 e 30/10/2017 (data da cisão parcial), nos termos da legislação que disciplina o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o PIS/PASEP, em face da apuração de infrações tributárias que resultaram na constituição dos créditos tributários descritos nos Autos de Infração às fls. 2/29 (IRPJ; matriz), às fls.30/54 (reflexos relativos à CSLL) às fls.55/64 (COFINS), às fls. 65/73 (PIS/PASEP), e às fls. 74/79 (AI- Multa por descumprimento de obrigações acessórias), conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CR

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO				
Valores em R\$ (Calculados até 07/2019)				
TRIBUTU/ MULTA	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ (cód. 2917)	216.530,81	40.206,59	239.976,74	496.714,14
CSLL (cód. 2973)	124.623,52	23.250,68	138.822,62	286.696,82
COFINS (cód. 2960)	359.174,51	71.078,04	404.071,26	404.071,26
PIS (cód. 2986)	77.821,08	15.400,16	87.548,66	180.769,90
Multa Regulamentar (cód. 3624 - ECD)	78.287,92			78.287,92
Multa Regulamentar (cód.1438 - ECF)	78.287,92			78.287,92

Considerados os Autos de Infração objeto deste processo, os fatos geradores identificados para o lançamento de IRPJ geraram tributação reflexa referente à CSLL, COFINS e PIS/PASEP. Houve também o lançamento das multas regulamentares (códigos 3624 e 1438), por apresentação com informações inexatas respectivamente na ECD (Escrituração Contábil Digital) e na ECF (Escrituração Contábil Fiscal). Foram assim descritas as infrações apuradas, associadas aos respectivos fatos geradores e enquadramentos legais:

IRPJ

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
01/04/2016	548.046,72	112,50
01/05/2016	1.717.450,36	112,50
01/06/2016	552.162,32	112,50
01/07/2016	2.212.246,19	112,50
01/08/2016	759.196,40	112,50
01/09/2016	646.326,60	112,50
01/10/2016	279.912,61	112,50
01/11/2016	282.670,82	112,50
01/12/2016	368.141,28	112,50
01/01/2017	493.523,55	112,50
01/02/2017	974.576,44	112,50
01/03/2017	1.072.346,04	112,50
01/04/2017	193.939,30	112,50
01/05/2017	382.537,05	112,50
01/06/2017	1.551.434,94	112,50
01/07/2017	1.925.446,28	112,50
01/08/2017	90.000,00	112,50
01/09/2017	68.000,00	112,50
01/10/2017	180.122,68	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2016 e 31/10/2017:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 518 e 519 do RIR/99

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/08/2016	4.583,80	75,00
30/09/2016	750,00	75,00
30/11/2016	3.477,81	75,00
31/05/2017	17.669,73	75,00
30/06/2017	3.000,00	75,00
31/07/2017	2.737,04	75,00
31/10/2017	8.634,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2016 e 31/10/2017:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Art. 521, § 2º, e 681 do RIR/99

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS**INFRAÇÃO: GANHOS DECORRENTES DE RESCISÃO CONTRATUAL**

Não inclusão na base de cálculo do imposto de renda do valor referente aos ganhos decorrentes de rescisão de contratos de compra e venda, conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

CSLL**OMISSÃO DE RECEITA****INFRAÇÃO: GANHOS DECORRENTES DE RESCISÃO CONTRATUAL**

Não inclusão na base de cálculo do imposto de renda do valor referente aos ganhos decorrentes de rescisão de contratos de compra e venda, conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/08/2016	4.583,80	75,00
30/09/2016	750,00	75,00
30/11/2016	3.477,81	75,00
31/05/2017	17.669,73	75,00
30/06/2017	3.000,00	75,00
31/07/2017	2.737,04	75,00
31/10/2017	8.634,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2016 e 31/10/2017:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores
- Art. 2º da Lei nº 9.249/95
- Art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96
- Art. 20 da Lei nº 9.249/95 e alterações posteriores
- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS**INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS**

Receitas da atividade, apuradas pelo regime de competência conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

01/05/2016	1.717.450,36	112,50
01/06/2016	552.162,32	112,50
01/07/2016	2.212.246,19	112,50
01/08/2016	759.196,40	112,50
01/09/2016	646.326,60	112,50
01/10/2016	279.912,61	112,50
01/11/2016	282.670,82	112,50
01/12/2016	368.141,28	112,50
01/01/2017	493.523,55	112,50
01/02/2017	974.578,44	112,50
01/03/2017	1.072.346,04	112,50
01/04/2017	193.939,30	112,50
01/05/2017	382.537,05	112,50
01/06/2017	1.551.434,94	112,50
01/07/2017	1.925.446,28	112,50
01/08/2017	90.000,00	112,50
01/09/2017	68.000,00	112,50
01/10/2017	180.122,68	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2016 e 31/10/2017:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

COFINS

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Receitas da atividade, apuradas pelo regime de competência conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
01/04/2016	548.046,72	112,50
01/05/2016	1.717.450,36	112,50
01/06/2016	552.162,32	112,50
01/07/2016	2.212.246,19	112,50
01/08/2016	759.196,40	112,50
01/09/2016	646.326,60	112,50
01/10/2016	279.912,61	112,50
01/11/2016	282.670,82	112,50
01/12/2016	368.141,28	112,50
01/01/2017	493.523,55	112,50
01/02/2017	974.578,44	112,50
01/03/2017	1.072.346,04	112,50
01/04/2017	193.939,30	112,50
01/05/2017	382.537,05	112,50
01/06/2017	1.551.434,94	112,50
01/07/2017	1.925.446,28	112,50
01/08/2017	90.000,00	112,50
01/09/2017	68.000,00	112,50
01/10/2017	180.122,68	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2016 e 31/10/2017:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91: art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

PIS/PASEP**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

Receitas da atividade, apuradas pelo regime de competência conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
01/04/2016	548.046,72	112,50
01/05/2016	1.717.450,36	112,50
01/06/2016	552.162,32	112,50
01/07/2016	2.212.248,19	112,50
01/08/2016	759.196,40	112,50
01/09/2016	646.326,60	112,50
01/10/2016	276.012,81	112,50
01/11/2016	282.670,82	112,50
01/12/2016	368.141,28	112,50
01/01/2017	493.523,55	112,50
01/02/2017	974.679,44	112,50
01/03/2017	1.072.346,04	112,50
01/04/2017	193.939,30	112,50
01/05/2017	382.537,05	112,50
01/06/2017	1.551.434,04	112,50
01/07/2017	1.925.446,28	112,50
01/08/2017	90.000,00	112,50
01/09/2017	68.000,00	112,50
01/10/2017	100.122,00	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2016 e 31/10/2017:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

MULTA REGULAMENTAR (Código 3624)**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)**

INFRAÇÃO: APRESENTAR ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD) do período de 01/01/2016 a 31/12/2016 com informações inexatas, tendo escriturado suas receitas pelo regime de caixa, quando é obrigatória a escrituração pelo regime de competência, conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa
23/05/2017	78.287,92

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 23/05/2017 e 23/05/2017.

Art. 16 da Lei nº 9.779/99

Arts. 11 e 12, II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada Lei nº 13.670, de 2018.

MULTA REGULAMENTAR (Código 1438)**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF)**

INFRAÇÃO: APRESENTAR ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo omitiu e/ou prestou incorretamente as informações referentes aos registros P200 e Y540 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao período 01/01/2016 a 31/12/2016, conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa
26/07/2017	78.287,92

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 26/07/2017 e 26/07/2017.

Art. 16 da Lei nº 9.779/99

Arts. 11 e 12, II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada Lei nº 13.670, de 2018.

Devidamente notificadas dos lançamentos objeto deste processo, as empresas interessadas, responsáveis solidárias arroladas no pólo passivo da relação jurídico-tributária constituída, apresentaram tempestivas impugnações, a GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA (GREEN) e, na qualidade de sujeito passivo, e a ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA (ONE), na qualidade de responsável tributário solidário.

Os demais arrolados como responsáveis solidários tornaram-se revéis, destacando-se que a SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA (SÃO JOSÉ) chegou a

apresentar uma petição em 28/09/2019 a título de Impugnação, porém intempestivamente, visto que fora cientificada dos lançamentos em 11/07/2019 mediante AR (fls.1.344).

O teor integral da Impugnação apresentada pela GREEN está às fls. 1.358/1.384, e da apresentada pela ONE está às fls. 1.411/1.429. Em seguida estão resumidos os principais argumentos de defesa apresentados:

Impugnação da Green

1.Preliminar de nulidade do procedimento. Ausência de delimitação dos fatos (fls.1.360/1.363)

Embora o objeto do Auto de Infração seja IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, para o período 01/2016 a 10/2017, o TIF nº 2, de 28/12/2018 (fls.469) faz solicitação relacionada “ao período de 01/01/2014 a 31/12/2017”. Mas, repisa-se, a fiscalização apresentava como limite “12/2016”, ou seja, “período não pela englobado...”.

Portanto, se não houve a delimitação do objeto/período, ou em outros dizeres, a formal notificação da impugnante GREEN MARIA quanto ao objeto da fiscalização, deve ser reconhecida a nulidade do procedimento em razão de ofensa ao contraditório.

A impugnante ainda evoca as doutrinas de James Marins e Sacha Calmon (fls.1.202/1.203) para afirmar o direito a ser cientificado do conteúdo da fiscalização, e de se fazer protegido da possibilidade de devassas pelo Fisco. Acrescenta que os tribunais, culminando com o E. STF, já haveriam consagrado não serem absolutos os poderes de que são investidas as administrações tributárias

*Assim, contrariando o entendimento do C. STF, a d. Fiscalização, de maneira antecedente à delimitação dos fatos e períodos investigados, exigiu que a impugnante disponibilizasse documentos em evidente afronta ao princípio constitucional do devido processo legal, *data máxima vênia*.*

2. No mérito.

Escrituração pelo regime de caixa à luz da Lei nº 8.981/1995 É cediço que o direito tributário é fundado no princípio da legalidade. Somente a lei em sentido formal (não IN, decretos, soluções de consulta) é capaz de instituir obrigação ao contribuinte.

Com efeito, abordando de maneira específica o regime contábil das *peças jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda* – como é o caso da impugnante GREEN MARIA –, disciplina o art. 30, da Lei nº 8.981/1995, que *deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.*

A redação do dispositivo é de máxima clareza, com o máximo respeito. O texto normativo condiciona o exercício da tributação ao efetivo recebimento da renda; efetivo recebimento, com efeito, amolda-se ao regime de caixa – opção da impugnante GREEN MARIA –, conforme esclareceram os Srs. Auditores Fiscais: *no regime de caixa, reconhecerá a receita da venda de unidade imobiliárias na medida de seu recebimento, independentemente da conclusão ou entrega da unidade.*

Portanto, o regime de caixa é o critério contábil que a legislação vigente impõe à Green Maria. Se a Impugnante agiu conforme determina a legislação, não poderá ser penalizada, pois é a lei – em sentido formal – instrumento jurídico capaz de impor direitos e deveres de ordem tributária.

Em apoio à sua tese, traz a lume trecho do voto do Exmo. Juiz federal convocado Francisco Donizete Gomes, relator da Apelação Cível nº 5004469-53.2018.4.04.7201, no E. TRF4, em acórdão publicado em 13/03/2019 (fls.1.205):

Assim, a base de cálculo do IRPJ e CSLL, para as pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, optantes pelo lucro presumido, é determinada através de percentuais fixados em lei, de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida nos casos de atividade imobiliária (Lei n.º 9.249/95, artigos 15 e 20). Já a receita bruta desta atividade compreende o montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei n.º 8.981/95, artigo 30). (original sem destaques)

Aduz, ainda, que sob a ótica constitucional, e da legislação complementar, o regime de caixa é o que melhor representa o acréscimo patrimonial estabelecido pelo artigo 42 do CTN:

Nesse contexto, só haverá acréscimo patrimonial se houver a incorporação de riqueza nova ao patrimônio existente, pois essa é a única maneira de aumentá-lo, monetariamente.⁴ (original sem destaques)

Pois bem. Retomando ao artigo 30, da Lei nº 8.981/1995, a mesma considera – para a finalidade da tributação das pessoas jurídicas optantes pelo *lucro presumido* –, a receita bruta. Esta, conforme § 4º do artigo 15, da Lei nº 9.249/1996, pressupõe a disponibilidade (receita) financeira, a qual:

Não se pode confundir a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira. Aquela se contenta com o simples acréscimo patrimonial, independentemente da efetiva existência dos recursos financeiros, enquanto esta pressupõe a existência física dos recursos em caixa.³ (original sem destaques)

Em outros dizeres, a impugnante GREEN MARIA não agiu contrariamente à norma quando tributou sob o regime de caixa. Muito pelo contrário!

Nessa ordem de ideias, em analogia aos princípios que regem o *Direito*, isto é: da cooperação, da boa-fé e **da primazia da realidade sob a forma**, requer, respeitosamente, seja admitida a tributação pelo **regime de caixa**.

2.2. Vendas canceladas

A fiscalização acusa que os ganhos obtidos, pela ora impugnante, em razão de distratos realizados, foram deduzidos indevidamente da base de cálculo do lucro presumido nos respectivos períodos de apuração, em que se deram as rescisões contratuais.

Fato é que a Solução de Consulta COSIT nº 150/2019 autoriza que os valores relativos a vendas canceladas e devoluções de vendas cujo montante supera o total das receitas dos respectivos períodos de apuração podem ser deduzidos das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL apurados, respectivamente, na forma do lucro presumido e do resultado presumido, bem como da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins apuradas na forma do regime cumulativo.

E mais: disciplina que as deduções poderão ser realizadas no mês em que seja reconhecido o cancelamento ou a devolução ou em períodos subsequentes (caso não utilizados anteriormente).

Assim, requer, respeitosamente, seja considerado o valor relativo às devoluções e vendas canceladas na apuração da base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS), **ainda que em período subsequente** ao distrato, conforme autoriza a Solução de Consulta COSIT nº 150/2019.

2.3. Divergências entre DIMOB e ECF

A impugnante registra que os próprios auditores fiscais autuantes reconheceram em seu RF, anexo aos AI, a responsabilidade do Sr. Adilson Antunes, contador, inscrito no CRC nº 05920308, por prestar informações incorretas na ECD de 2016 e de 2017, enquanto contador então responsável pela contabilidade da ora impugnante, no que se refere a receitas de vendas auferidas. A DIMOB, em 2016 e em 2017, conforme verificou a fiscalização apresenta valores de operação muito mais elevados que os escriturados na ECD e na ECF:

Documentação acostada às fls. 477/573 do Auto de Infração comprova que o responsável pelo preenchimento das informações apresentadas para a RECEITA FEDERAL DO BRASIL era o Sr. ADILSON ANTUNES, contador, inscrito no CRC nº 05920308.

Acrescenta, então, que os Tribunais Judiciais identificam a obrigação do profissional contábil, como de resultado, i.e, deverão cumprir obrigações acessórias com observância às normas e procedimentos contábeis. Se o fizerem em contradição à legalidade, serão pessoalmente responsabilizados. Por imperícia, imprudência ou negligência relacionada ao desempenho da atividade profissional.

[...] (transcreve às fls.1.368/1.369 ementas de julgados pelo TJ do RS, acerca de responsabilização civil subjetiva decorrente de danos causados por contador, profissional liberal, etc., em suposto apoio à sua tese de defesa neste processo)

Dispõe o artigo 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória. Os parágrafos 1º e 2º do mencionado dispositivo distinguem ambas as obrigações:

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

Srs. Julgadores, a obrigação principal compete à impugnante GREEN MARIA, e quanto a isso não remanescem dúvidas. Se o procedimento fiscal bem ponderou equívoco na apuração dos tributos e, conseqüentemente, recolhimento a menor, a impugnante GREEN MARIA deverá assumir o débito.

Porém, em relação à obrigação acessória, também concebidos como deveres instrumentais, pela circunstância que concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção de tributos,⁶ deve-se reconhecer a responsabilização do profissional contábil.

2.4. Composição da base de cálculo.

Regime de caixa e competência Pela eventualidade, de que não seja admitida a tributação pelo regime de caixa, o que se admite apenas para argumentar, faz-se referência à responsabilização do profissional contábil para a impugnação da multa de ofício de 75%, pela suposta declaração inexata (IRPJ e CSLL).

Ora, evidentemente que o ato de promover a escrituração é complexo e exige conhecimentos técnicos específicos. Este é o motivo pelo qual as pessoas jurídicas se socorrem aos profissionais contábeis.

Imputa-se inexactidão no ato de escrituração, em relação ao ano de 2016.

Com efeito, demais evidente que o conhecimento da disposição relativa à escrituração contábil é sobremaneira específico. A particularidade dos fatos, contudo, bem demonstra que houve, *quando muito*, desconhecimento técnico do profissional contábil (e aqui se convoca a responsabilidade do profissional contábil).

Portanto, a atribuição de multa, quanto ao fato isolado, imputável exclusivamente ao profissional cuja atribuição é a interpretação da legislação fiscal, não se justifica, com o máximo respeito.

Requer, respeitosamente, seja afastada a multa de ofício em relação à *suposta* declaração inexata envolvendo IRPJ e CSLL, relativa ao ano de 2016.

2.5. O reconhecimento das receitas e a multa fiscal.

Afirma a autoridade fiscal que o fato desta haver conseguido elaborar seus demonstrativos, isso não teria o condão de afastar o agravamento da multa, para 112,50%.

Com efeito, a impugnante GREEN MARIA é "sancionada" em dois momentos – o que configura *bis in idem*, o que aqui se aduz com o máximo respeito.

Afinal, a Receita Federal do Brasil promoveu a (i) recomposição da base de cálculo dos tributos (mediante documentos disponibilizados pela contribuinte/impugnante). Ao assim fazê-lo, passou a promover a exação fiscal a partir dos valores que entende como devidos.

De toda sorte, pela circunstância de que a contribuinte/impugnante declarou/recolheu os tributos em insuficiência, (ii) imputou multa de 112,5%.

Ora, somente foi possível a recomposição da base de cálculo a partir dos documentos entregues pela impugnante GREEN MARIA ao longo da fiscalização empenhada. Não obstante, conforme delineado em tópico próprio, a culpa pela *escrituração e declaração* errônea é exclusiva ao profissional contábil.

Não é possível, portanto, sob pena de *dupla* sanção, imputar para a contribuinte/impugnante o *dever* de recolher multa agravada quando não foi o responsável pelo errôneo preenchimento, e tampouco recusou a apresentação dos documentos. Recorde-se, com efeito, que a obrigação do profissional contábil é de resultado.

À vista do exposto, considerando que a recomposição da base de cálculo tem como pressuposto o (i) equívoco do profissional contábil quando da declaração, bem como a (ii) a boa-fé da impugnante GREEN MARIA, que corroborou com a fiscalização, disponibilizando documentos, requer, respeitosamente, seja *afastada* a agravante, limitando-se a multa ao percentual de 75%.

2.6. Obrigações acessórias. Escriturações digitais

Justificam os Auditores Fiscais que (fls.102):

“... 10.Obrigações Acessórias – Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

A ECF do período 01/01/2016 a 31/12/2016 foi transmitida tempestivamente em 26/07/2017 às 09:54:31. Na mesma data, houve a transmissão de retificadora às 10:15:07, recibo EA5B4665C4D5EB451C755FABE5884D5870B99E5-2, que permaneceu ativa até o início do procedimento fiscal. Apesar de cumprida a obrigação de entrega, a ECF retificadora foi transmitida com incorreções na apuração do IRPJ e da CSLL.

A relação das ECF transmitidas pelo contribuinte, referentes aos anos-calendário 2016 e 2017, está no Anexo III, que também apresenta telas coletadas demonstrando as informações apresentadas pelo sujeito passivo nos registros 0010, P200 e Y540.

Apesar de ter optado pelo reconhecimento de receitas pelo regime de competência (registro 0010), não preencheu corretamente o registro P200, de apuração da base de cálculo do IRPJ. Os campos "Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%" estão incorretos e os campos "Multas e Variações Decorrentes de Rescisão Contratual" estão zerados em todos os períodos de apuração.

Aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos da ECF, seja pelo lucro presumido ou arbitrado, o art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991, prevê multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração.

11. Obrigações Acessórias – Escrituração Contábil Digita (ECD)

A ECD 2016 do sujeito passivo foi transmitida tempestivamente em 23/05/2017. Nela, as receitas foram escrituradas na conta analítica "3101010001 - Receita de venda". Como já relatado anteriormente, não houve o reconhecimento correto das receitas pelo regime de competência em ECD, o que caracteriza a apresentação da escrituração com incorreções.

Afirma a d. impugnante, que estabelecendo-se essas premissas inafastáveis, de que as escriturações digitais foram apresentadas com incorreções ou inexatidões, aponta que para tais hipóteses (incorreções/inexatidões), a jurisprudência do CARF estabelece que deverá ser aplicado o art.57 da MP nº 2.158-35, de 2001, c/a redação dada pela nº Lei 12.766/2012. Cita como referência ao seu pedido o Acórdão nº 3401-002.821 (Processo nº 10410.006237/2010-14, de relatoria da Conselheira Ângela Sartori; ver trecho a esse respeito às fls..1.376/1.377).

Pede neste item que, conforme já decidiu o CARF, nos processos mencionados, seja aplicada em vez da multa regulamentar, a prevista na MP 2.158-35/2001, art.57, III, c/a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, isto é, no montante de 0,2% (dois décimos por cento) sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração.

2.7. Multa de ofício

Certo de que a multa agravada deverá ser afastada, posto que a ora impugnante colaborou com a fiscalização, em ato de boa-fé, é demais evidente que igualmente deverá ser afastada a multa de ofício aplicada, ou se não, reduzida a multa aplicada, de 112,50% para 75% sobre os débitos apurados. De maneira subsidiária, pugna-se pela redução da multa de ofício para o percentual de 20%, em atenção à jurisprudência que tem considerado a multa de 75% violadora do princípio constitucional do não-confisco (ver ementa colacionada às fls.1.380)

10.2. À vista do exposto, requer, respeitosamente, seja afastada a multa, porquanto a impugnante GREEN MARIA agiu de boa-fé ou, subsidiariamente, seja determinada a redução para o percentual de 20%, em atenção ao princípio constitucional do não confisco.

2.8. Responsabilidade tributária

11. Os Srs. Auditores Fiscais atribuem responsabilidade tributária para as empresas ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA., DEAM 2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA. e CARIÓCA PARTICIPAÇÕES LTDA., uma vez que quando da ocorrência dos fatos jurídicos sob fiscalização, eram sócias da sociedade GREEN MARTA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS

Entretanto, acentua a doutrina:

Na verdade, o instituto em foco caracteriza a sucessão em face de haver a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, de maneira que a fundamentação para tal forma de responsabilidade melhor se enquadre no art. 133 do CTN.¹¹

Há, pois, que se observar o disposto no CTN, art.133, I e II.

Assim, considerando que não houve o encerramento das atividades da GREEN MARIA, não se justifica, com o máximo respeito, a atribuição de responsabilidade para as pessoas indicadas no Auto de Infração.

.9. Requer a produção posterior de provas

Com base no Decreto 70.235/72, art.16 e ss, requer a produção de provas.

A elaboração da prova oral (testemunhal) é necessária para comprovar que todos os contratos celebrados, pagamentos, recebimentos, enfim, todos os documentos necessários e suficientes para a escrituração estavam à disposição do Sr. Adilson, contador, profissional contábil, não havendo justo motivo para a apresentação das escriturações e DIMOBS em divergência.

Também é de suma importância seja deferida a produção de prova documental e testemunhal, consistente na juntada do parecer técnico anexo, assim como outros que se mostrem necessários ao desenvolvimento julgamento da Impugnação ao Auto de Infração.

PEDIDOS

1. À vista do exposto, preliminarmente, requer respeitosamente que seja declarada a nulidade do procedimento, visto que houve a extrapolação do objeto, prejudicando o exercício dos princípios (garantias) constitucionais do contraditório e da ampla defesa;
2. No mérito, requer que seja considerado o laudo anexo, para a apuração do tributo devido (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS), o qual se baseia no regime de caixa, consoante com as diretrizes constitucionais e legais que amparam a conduta da ora impugnante, notadamente o art.30 da Lei nº 8.981/1995;
3. Requer, respeitosamente, que seja considerado o valor relativo às devoluções e vendas canceladas na apuração da base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS), ainda que em período subsequente ao distrato, conforme se autoriza na Solução de Consulta COSIT nº 150/2019;
4. Requer, ademais, que seja afastado o agravamento da multa (de 75% para 112,5%), posto que a ora impugnante agiu de boa-fé, compartilhando os documentos solicitados, o que permitiu à fiscalização a recomposição da base de cálculo, comprovando-se que as divergências decorreram de inconsistência técnica do

profissional contábil; Processo 10980.724563/2019-72 Acórdão n.º 11-66.129 DRJ/REC Fls. 16 16

5. Requer, ainda, que seja afastada a multa de ofício aplicada, ou alternativamente que seja reduzida, de 75% para 20%, tendo-se em vista que naquele percentual é confiscatória (o que contraria a Constituição); 6. Requer, por fim, em relação às demais multas regulamentares administrativas lançadas, que sem seu lugar seja aplicada a multa disposta na MP nº 2.158-35/2001, art.57, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

Requer, ademais, pela circunstância de que inexiste dolo de má-fé em informações ao FISCO (no máximo, equívoco léxico, superado pela postura ativa ao longo da fiscalização) seja revogado o ato de expedição da representação fiscal para fins penais (Súmula 473, do C. STF).

Requer-se, assim, para comprovação dos fatos, seja deferida a produção de prova oral, documental e pericial, conforme tópico próprio.

Impugnação da ONE

1. Com o máximo respeito, não há razões para a imputação de responsabilidade para a ONE INVESTIMENTOS, porque era mera sócia quotista, que em momento algum exerceu a administração da GREEN MARIA. Na Cisão Parcial da empresa GREEN MARIA (fls.301/347) retiraram-se da sociedade a ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA, DEAM 2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA E CARIOCA PARTICIPAÇÕES LTDA. Permaneceu no quadro social a R.F. PARTICIPAÇÕES LTDA.

Os Srs. Auditores Fiscais buscam fundamento no CTN, art.132, e no DI nº 1.598/77, art.5º, mas o AI não merece subsistir.

2. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração.

Ausência de intimação da ONE INVESTIMENTOS quando do início do procedimento de fiscalização.

Na fusão ou na incorporação há instantânea modificação do polo passivo da obrigação tributária, uma vez que as sociedades fusionadas ou incorporadas são extintas. O mesmo ocorre na transformação, onde ocorre *apenas* a alteração do tipo societário, não havendo extinção nem criação de *nova* pessoa jurídica.

Entretanto, *essa não é a hipótese da cisão parcial.* Dessa forma, considerando não se tratar de substituição de empresas no polo passivo da relação tributária – mas o intento de responsabilizar pessoas alheias ao fato jurídico tributário –, imperioso que houvesse a intimação das pessoas cuja responsabilização é pretendida pelo FISCO, oportunizando o exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, LV da Constituição Federal.

Nesse passo, cita o voto do Min. Ayres Brito, quando da elaboração do enunciado da Súmula Vinculante nº 24 do C. STF, a ressaltar a importância do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário.

Entende, então, que por não haver sido a ONE INVESTIMENTOS chamada a se manifestar no curso da investigação fiscal, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração lavrado porque resultaria de procedimento investigatório nulo por ferir o contraditório e a ampla defesa.

3. Sociedade de Propósito Específico (SPE) – administração da sociedade Green Maria

3.1. Em 15/10/2013 foi constituída a Sociedade GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, tendo como sócias as empresas R.F. PARTICIPAÇÕES LTDA e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA, competindo a administração à Sra FLORA LEITE ATHERINO, conforme fls.150/152.]

3.2. A referida sociedade foi constituída com o propósito específico, conforme parágrafo único do art.981 do Código Civil.

3.3. A sociedade GREEN MARIA tinha por objeto específico a realização de loteamento imobiliário na Fazenda Rio Grande/PR (ver a escritura pública e o Reg. Imob. Às fls.216/220 e fls.222/233).

3.4. Em 24/01/2017 ingressaram na sociedade GREEN MARIA EMP. IMOB. LTDA, os sócios SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA, DEAM 2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA-ME e CARIOCA PARTICIPAÇÕES LTDA. A administração da sociedade permaneceu com a Sra. FLORA LEITE ATHERINO (fls.153/165).

Logo, não há razão para que a ONE INVESTIMENTOS seja responsabilizada por atos que estavam sob inteira responsabilidade de outrem, alheios à sua esfera de controle, restando claro que nunca exerceu a administração da sociedade GREEN MARIA.

4. Legalidade da operação negocial

Afirma a ora impugnante que, seguindo o histórico delineado no tópico anterior, relacionado à suposta participação dos sócios na SPE GREEN

MARIA, frise-se que a integralização do capital social foi consubstanciada para futuro aumento de capital.

Portanto, considerando que a participação da impugnante ONE INVESTIMENTOS na sociedade GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. é resultado de aportes realizados, a *cisão parcial*, acompanhada da retirada de lotes (fls. 308 e seguintes), **nada mais é senão representação da finalidade para a qual foi constituída a sociedade.**

É dizer: a "saída" do empreendimento com lotes/frações sempre foi o objetivo perseguido pelos contratantes. A cisão, portanto, atende ao propósito consubstanciado na **adequação** da operação societária (devidamente justificada no *protocolo de cisão*, em observância à legislação de regência). Atingiu-se, assim, o objeto social.

7. No caso em apreço, **o propósito comercial se fez presente**. Afinal, a *cisão parcial* foi a medida societária utilizada para satisfazer o objeto social: *permitir que os investidores saíssem da sociedade com lotes/frações*. Ademais disso, possibilitou o melhoramento da dinâmica operacional, administrativa e contábil, conforme consta do Protocolo de Intenções de Cisão Parcial e Justificação devidamente registrado na Junta Comercial do Paraná:

Conclui esse tópico afirmando ser o planejamento fiscal constitucional e legal. Que o contribuinte pode e deve organizar-se e planejar-se, a fim de buscar alternativas legais mais vantajosas para a realização de seus objetivos sociais.

Portanto, a presunção do FISCO viola direitos da a impugnante ONE INVESTIMENTOS relacionados ao exercício da liberdade empresarial, bem como extrapola a competência que lhe foi conferida nos termos do CTN, art. 116, § único – **ainda não regulamentado.**

5. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA ONE INVESTIMENTOS.

5.1. Na eventualidade de manutenção da autuação fiscal, o que se admite apenas para argumentar, requer que seja atribuída à ora impugnante a responsabilidade subsidiária.

5.2. Pede que seja observado que depois da Cisão Parcial não houve encerramento das atividades da GREEN MARIA, não se justificando a atribuição de responsabilidade com fundamento no art.132 do CTN, mas sim a aplicação do seu art.133. Aponta apoio na doutrina, conforme citação às fls.1.424 " in CTN Comentado:doutrina e jurisprudência, Coordenador Vladimir Passos Freitas, 5ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p.713"

Isto posto, na eventualidade de manutenção da autuação fiscal, **requer seja atribuída a responsabilidade subsidiária à empresa ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA.**

5. MULTAS

Na eventualidade de ser mantida a autuação, ainda assim devem ser afastadas as multas punitivas. Da descrição dos fatos pela fiscalização, a multa de ofício foi agravada pela circunstância de que a empresa GREEN Maria supostamente não teria fornecido aos Srs. Auditores Fiscais subsídios solicitados para a fiscalização. No entanto, É FATO que a ONE INVESTIMENTOS não foi chamada a participar dos atos anteriores à lavratura do Auto de Infração, inclusive isso foi motivo de arguição preliminar de nulidade do procedimento, justamente por essa circunstância.

Ora, se a ONE não teve participação no curso da investigação fiscal, não pode ser penalizada por conduta **de terceiro; não estando diretamente relacionada com o fato jurídico (objeto da punição), do suposto embaraço à fiscalização**, ocorrido em momento em que nem sequer fazia mais parte do quadro societário da fiscalizada, não havendo justificativa para a aplicação do art.132 do CTN.

À vista do exposto, requer, respeitosamente, em relação à impugnante ONE INVESTIMENTOS sejam afastada o agravamento da multa aplicada à luz do artigo art. 44, I, e § 2º, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

6. PROVAS

Por fim, requer-se, para comprovação dos fatos, seja deferida a produção de prova documental, conforme tópico próprio.

A tempestividade da impugnação apresentada pela ONE INVESTIMENTOS foi atestada pela autoridade preparadora.

É o relatório.

O acórdão recorrido rejeitou as preliminares arguidas e, quanto ao mérito, deu parcial provimento aos recursos, para **a)** abater, no cálculo da apuração dos tributos lançados, as devoluções de vendas, cujos montantes superam as receitas no período considerado; **b)** manter o agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%, quanto à infração “receitas escrituradas e não declaradas”, tão somente para a GREEN MARIA INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Irresignadas, as atuadas GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA. e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. interpuseram recurso voluntário, reiterando tudo quanto constou de suas impugnações, na parte em que não providas. A responsável solidária SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA., embora não tenha apresentado impugnação aos lançamentos, interpôs recurso voluntário, defendendo a inexistência de responsabilidade quanto às infrações apuradas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, Relatora:

Os recursos voluntários interpostos por GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA. e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. são tempestivos, eis que interpostos no prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72 e, por também preencherem os demais requisitos objetivos e subjetivos à sua admissibilidade, **deles conheço**.

Quanto ao recurso interposto por SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA., não há de ser conhecido, eis que, embora tenha protocolado impugnação aos lançamentos, o fez de forma intempestiva, de modo que a sua defesa não foi conhecida, não tendo, portanto, em relação ao feito responsável, se instaurando o litígio.

Com efeito, conforme assentado no relatório do acórdão recorrido, a SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA apresentou sua impugnação por meio de petição juntada aos autos somente em 28/09/2019 a título de impugnação (fls.1.514/1.537), embora tenha sido cientificada formalmente dos lançamentos efetuados via postal com AR em 11/07/2019 (fls.1.344).

Vale registrar que a matéria recursal não concerne à própria inadmissão da defesa, por ter sido reputada intempestiva, mas às razões meritórias da autuação e da sua sujeição passiva como solidário, de modo que não há que se conhecer integralmente das razões recursais.

Cite-se que o art. 14 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que a impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento e o art. 21, do mesmo diploma legal, dispõe que, esgotado o prazo para sua apresentação, e não apresentada, a autoridade declarará a revelia; assim, a impugnação tempestiva é necessária para se iniciar a fase contenciosa do processo administrativo fiscal.

No caso presente, todavia, em decorrência da semelhança das razões apresentadas no pleito recursal não conhecido, em face dos fundamentos de fato e de direito apresentados pela ONE INVESTIMENTOS em sua petição de recurso, eventual provimento deste, relativo ao próprio mérito da autuação, terá o condão de beneficiar também a responsável revel, cujo recurso não é conhecido nesta assentada.

Nesse sentido, destaco recentes julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por suas ementas:

ACÓRDÃO 9303-016.555 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 19 de fevereiro de 2025

Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario

Redator para o acórdão Conselheiro Vinícius Guimarães

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2006

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO PROCESSUAL.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal para o impugnante, ocorrendo a preclusão processual para os demais interessados que não apresentarem impugnação, salvo no caso de matéria de ordem pública. Além da matéria impugnada, a impugnação tem, como um de seus elementos caracterizadores, o próprio impugnante: isso significa que o processo fiscal será instaurado apenas com relação a quem apresentou impugnação e na medida da matéria impugnada. Nessa linha, se apenas o devedor principal apresentar impugnação, o processo administrativo será instaurado com relação apenas a ele, ocorrendo a preclusão processual quanto aos demais responsáveis solidários que não se manifestaram.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo responsável solidário revel, vencida a relatora, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães.

ACÓRDÃO 3202-001.786 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA
ORDINÁRIA

SESSÃO DE 18 de junho de 2024

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/11/2016

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTERPOSIÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO
CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso interposto após o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância, em razão da sua intempestividade.

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA.
INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

A ausência de impugnação ao lançamento impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, razão pela qual não se conhece do recurso voluntário interposto pelo revel, salvo as questões atinentes à tempestividade da impugnação ou à revelia.

Isso posto, **não conheço do recurso interposto por SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA.**

Passo à análise da insurgência recursal de GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA. e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA., tratando as matérias de defesa em conjunto, quando suscitada por ambos.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO, POR EXTENSÃO DO PERÍODO FISCALIZADO AO ANO-CALENDÁRIO 2017, NÃO PREVISTO NO MPF, SUSCITADA POR GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA. (FLS. 2.083/2.098)

Sustenta a empresa autuada que o mandando de procedimento fiscal é expresso no sentido de que o ano a ser fiscalizados é o de 2016, de modo que não é hígida a autuação que compreende também o ano de 2017.

Contudo, compulsando os autos, verifica-se que **o período fiscal foi estendido no curso do procedimento fiscal, conforme MPF de fls. 391, de modo que a alegação recursal não encontra suporte fático-probatório nos autos**; ao contrário, está comprovado que **existe autorização para o procedimento, inclusive devidamente cientificada ao contribuinte** (Aviso de Recebimento na fl. 400), que compreende o ano-calendário 2017.

Desta feita, rejeito a prefacial, sendo de todo impertinentes quaisquer digressões relacionadas à existência ou não de vício ou irregularidade formal decorrente da suposta ausência de Mandado de Procedimento Fiscal para o período auditado.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO EM VIRTUDE DA AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO A RESPEITO DO INÍCIO DAS INVESTIGAÇÕES, SUSCITADA POR ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. (FLS. 2.023/20.47)

Sustenta a ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. que não foi intimada do início do procedimento fiscal, fato que ensejou cerceamento de defesa e, portanto, macula de nulidade a autuação, por vício material insuperável.

Entretanto, certo é que, sendo a empresa responsável sócia da autuada, a sua intimação ocorre quando evidenciada a sua responsabilidade, em decorrência do próprio procedimento fiscal, instaurado em relação à empresa principal, de que figura como sócia.

Com isso, a regularidade procedimental, relacionada à intimação e ao exercício da defesa, é verificada a partir do Termo de Intimação de Responsabilidade por infração (fls.

1.346/1.351), que foi regularmente expedido nos autos, a tempo e modo, e do qual teve ciência a parte ora recorrente, conforme certificado no despacho de encaminhamento de fls. 1.353 – que, inclusive, exerceu sua defesa de forma plena, tanto em sede de impugnação, como através desta instância recursal, inexistindo qualquer prejuízo ao exercício do contraditório ou à ampla defesa (sem prejuízo, inexistiria, de todo modo, nulidade a ser pronunciada).

Desta feita, também essa nulidade deve ser afastada.

Passa-se, inexistindo outras matérias preliminares suscitadas, à análise dos recursos quanto ao mérito da autuação.

3 DO MÉRITO DA AUTUAÇÃO. VALORES ESCRITURADOS E NÃO-DECLARADOS. OPÇÃO FORMAL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Sustenta a recorrente GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA. que:

Ao longo de todo o ano de 2016 e 2017, apurou e pagou o contribuinte, ora Recorrente, seus tributos pelo regime de caixa. E quanto a isso, nada mais regular, pois em razão de sua atividade, qual seja, a imobiliária, há um delay no tempo entre a conclusão de um negócio e seu recebimento, o que torna muito mais favorável a apuração pelo regime de caixa do que pelo regime de competência, estando, no mais, tal medida totalmente de acordo com o ordenamento pátrio (art. 29 do Decreto-lei 1.598/77).

E seu agir demonstra, indubitavelmente, que a manifestação de vontade do contribuinte foi no sentido de ser tributado pelo regime de caixa. E tanto isso é verdade que, além de ter recolhido os tributos assim, na confecção da ECF e ECD apresentou seu faturamento na forma em que ele foi recebido, ou seja, segundo o fluxo financeiro, e não quando foi firmado o contrato de compra e venda.

Todavia, não se nega também que, ao preencher o campo específico das escriturações digitais, tenha o contribuinte lançado mão de código que não está de acordo com o regime de caixa, mas sim com o regime de competência.

Nesse ponto, então há duas manifestações com sinal trocado: por um lado, os tributos foram apurados e pagos segundo o regime de caixa, e também foi dessa forma que foram apresentadas as receitas; por outro, apenas em um único campo constou a forma de tributação como pelo regime de competência.

Na forma do TIF n. 3 (fls. 385/388), a fiscalizada foi intimada para:

3. Esclarecer a divergência entre as receitas informadas em ECF nos anos-calendário 2016 e 2017, reconhecidas por competência, e as operações de vendas informadas em DIMOB.

Trimestre	ECF Registros P200 e P400	DIMOB Valor da Operação
1º trim. 2016	0,00	0,00
2º trim. 2016	39.515,92	2.300.744,24
3º trim. 2016	1.242.318,00	2.070.056,60
4º trim. 2016	269.250,58	1.071.344,49
Total 2016	1.551.084,50	5.442.145,33
1º trim. 2017	35.054,72	2.641.897,91
2º trim. 2017	814.228,95	1.525.414,80
3º trim. 2017	698.937,88	444.493,76
4º trim. 2017	656.899,29	990.000,00
Total 2017	2.205.120,84	5.601.806,47

Em resposta, a fiscalizada, ora recorrente, limitou-se a afirmar o seguinte:

A respeito das apontadas divergências entre ECF e DIMOB, os atuais contadores não eram os responsáveis no período fiscalizado e, portanto, não possuem subsídios para identificar as causas.

Por seu turno, expressamente indagados, os contadores da época já não mais dispõem dos documentos que subsidiaram as declarações em comento.

Daí dizer que, não obstante a disposição de GREEN MARIA em cooperar – nenhuma intimação deixou de ser respondida –, esta não possui condições de fornecer a documentação e explicações solicitadas em virtude dos acontecimentos narrados.

No caso, contudo, não é elisiva à autuação qualquer responsabilidade que venha a autuada a opor ao seu “contador”, tampouco haveria de ilidir os lançamentos o fato de que a opção escritural exercida, para o regime de competência, o foi por erro, eis que desejava – e assim procedia – à apuração fiscal por regime de caixa.

Com efeito, está comprova a opção exercida pela contribuinte para o regime de competência nas respectivas ECFs; a despeito disso, recorrente registrou suas receitas na conta “3101010001 – Receita de Venda” de acordo com as datas dos recebimentos ocorridos (como no regime de caixa); olvidou-se estar submetida à obrigação de escriturar suas receitas nesse período de apuração segundo o regime de competência, levando em consideração as datas de contratos (de compra e venda) e escrituras (como fatos geradores), independentemente das datas de recebimento dos pagamentos.

Conforme registrado pela autoridade fiscal em seu relatório (fl. 88), e de acordo com as normas contábeis, quando o reconhecimento de receitas se faça pelo regime de competência, estas devem ser escrituradas no momento de cada venda pactuada. Vendas e recebimentos são coisas distintas, devendo cada fato ser escriturado individualmente.

A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que eventualmente adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver escrituração contábil na forma prevista na legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual em cada lançamento será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento, de acordo com o art. 223 da Instrução Normativa RFB n. 1700, de 14 de março de 2017 (conteúdo vigente também em Instruções Normativas anteriores, vigentes ao tempo dos fatos).

Vale dizer, no caso concreto, diante das circunstâncias descritas, o sujeito passivo deveria mesmo haver reconhecido suas receitas pelo regime de competência. **Caso tivesse optado pelo regime de caixa, o que não fez, deveria nos termos da lei regente se preparar para controlar os recebimentos em conta específica, que servisse para a apuração dos tributos devidos.**

Cabe lembrar que a opção de regime de reconhecimento de receitas deve adotar o mesmo critério para IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep, de acordo com o art. 20 da Medida Provisória 2158-35, de 2001.

Em síntese, no caso concreto, tratando-se de PJ que explora atividades imobiliárias, incorporadora de imóveis, vendedora e compradora de imóveis para revenda, optante pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido, e com relação aos anos-calendários 2016 e 2017, havendo também optado formalmente perante a RFB pelo reconhecimento de receitas no regime de competência, conforme registrado no campo próprio de suas respectivas ECF 2016 e 2017, havia para ela a obrigação de escriturar sua contabilidade comercial e fiscal de acordo com as opções assumidas perante a autoridade tributária federal, voltada à apuração do imposto de renda pelo lucro presumido, e escriturando devidamente as receitas auferidas pelo regime de competência.

Desasiste razão, também nesse ponto, à insurgência recursal.

4 DA MULTA AGRAVADA PELO NÃO-ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO FISCAL

A recorrente GREEN pediu o afastamento do agravamento do agravante da multa de ofício, de 75% para 112,50%, aplicada com base no disposto a Lei 9.430/96, art.44, §2º, I, c/a red. dada pela Lei 11.488/2007, ao argumento de que não restou caracterizada má-fé ou dolo da contribuinte de embarçar a fiscalização; ainda, que respondeu às intimações, embora entenda o fisco que não apresentou as respostas solicitadas nas intimações; por fim, que não teria, com seu comportamento, prejudicado o trabalho fiscal.

Sustentou a recorrente que escritório sede da empresa fora objeto de Mandado de Busca e Apreensão de documentos, por parte da Polícia Federal, o que havia ocorrido também, em relação ao Escritório de Contabilidade que assessorava a GREEN MARIA. Nessas circunstâncias,

informava não dispor, que não tinha acesso aos documentos solicitados, então em posse da PF. Informava ainda naquela oportunidade que, nas últimas semanas, alterara o Escritório de Contabilidade responsável pela prestação de serviços.

Dizia que essas circunstâncias representavam para si verdadeiro óbice ao cumprimento do solicitado na diligência fiscal (apresentação de planilha com demonstrativo de vendas ocorridas entre 01/01/2014 e 31/12/2017, contendo data do(s) contrato(s) de Compra e Vendas, data de Escritura Venda, valor da Operação, Valor pago por ano, CPF/CNPJ do comprador, nome do comprador), etc.

A fiscalização resumiu assim esses fatos, considerados para a aplicação do agravamento em debate (fls.98):

Vamos aos fatos. O sujeito passivo, através de sua administradora, afirmou não ter condições de elaborar um demonstrativo com as vendas realizadas no período fiscalizado, em razão de terem sido apreendidos documentos e sistemas informatizados. Afirma também que todas as informações foram prestadas em Dimob.

Ao ser questionado sobre divergências entre a apuração da ECF e a Dimob, afirma que a responsabilidade por esse esclarecimento seria do contador que não presta mais serviços à pessoa jurídica. Ou seja, a responsabilidade seria apenas dos profissionais contábeis?

Importante ressaltar que os profissionais contábeis são responsáveis pelas escriturações e declarações, mas a pessoa jurídica é quem provê as informações, sendo responsável perante o Fisco a esclarecer tudo o que for relacionado a obrigações tributárias.

As vendas de imóveis foram realizadas pela pessoa jurídica, registradas em contratos e escrituras, cabendo unicamente à empresa prestar informações sobre os negócios realizados neste momento.

Não houve, em nenhum momento, a comprovação de que as escrituras e os contratos de compra e venda de imóveis foram apreendidos pela Polícia Federal. O Auto Circunstanciado de Busca e Arrecadação apresentado relaciona apenas uma escrituração pública apreendida, a qual poderia ser facilmente obtida no respectivo tabelionato de notas.

Sem sombra de dúvidas, o sujeito passivo furtou-se a prestar os esclarecimentos requisitados em Termos de Intimação, o que dificultou bastante o trabalho desenvolvido.

Foram necessárias novas intimações, para obter acesso a contratos e escrituras de compra e venda. Não apenas isso. Como as declarações e escriturações possuíam informações divergentes, a fiscalização foi obrigada a fazer um levantamento de todas as vendas realizadas pela pessoa jurídica, em busca da verdade material.

Em vista das circunstâncias apresentadas, a autoridade fiscal justificou assim o agravamento da penalidade:

- (a) O Anexo I deste RF, produzido pela fiscalização, demonstra que era possível ao sujeito passivo elaborar um demonstrativo de vendas, que dispunha dos dados e da posse de todos os documentos necessários à elaboração da planilha requerida, que serve ora de base para a tributação da PJ;
- (b) O fato de a fiscalização haver logrado elaborar o demonstrativo, antes solicitado reiteradamente à investigada, e do qual esta se esquivou, não tem o condão de eximi-la da penalidade cabível, de agravamento da multa de ofício aplicável ao caso, exigida àquele que não presta os esclarecimentos solicitados dentro do prazo estabelecido. O agravamento da multa é previsto para punir ao que dificulta injustificadamente o trabalho fiscalizatório;

(c) Assim, com relação ao sujeito passivo GREEN MARIA, deve-se aplicar sobre os créditos tributários constituídos apontados a multa de 112,50%, nos termos da Lei 9.430/1996, art.44, I, e §2º, I, c/a redação dada pela Lei 11.488/2007.

(d) Tendo-se em vista que a conduta que motivou o referido agravamento (da multa de ofício aplicável) ocorreu posteriormente à data da cisão, de 31/10/2017, os demais sujeitos passivos, responsáveis solidários, não respondem por esse agravamento, o qual deve ser exigido única e exclusivamente do sujeito passivo GREEN MARIA (contribuinte), autor da conduta acusada, de embaraço à fiscalização.

No caso, a multa de ofício (de 75%), foi justificadamente agravada para 112,50%, especialmente no que tange às receitas declaradas com inexatidão, constatando-se resistência injustificada em atender aos pedidos de esclarecimentos efetuadas mediante intimações fiscais, seja para apresentação de demonstrativos de vendas especificados, e eventualmente simplificados, seja quanto a divergências encontradas entre dados da ECF e da DIMOB, informações que puderam ser afinal obtidas mediante investigação fiscal, inclusive com intimação de terceiros, caracterizada a imposição de empecilhos, pela atuada, ao desenvolvimento e conclusão efetiva do procedimento fiscal.

Desse modo, escorreita a aplicação do quanto previsto no inciso I do §2º do art.44 da Lei 9.430/96, c/a redação dada pela Lei 11.488/2007, mantendo-se o agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,50%, no que se refere exclusivamente ao sujeito passivo GREEN MARIA, aplicável sobre os tributos devidos decorrentes da infração descrita como “receitas escrituradas mas não declaradas” (não oferecidas à tributação).

5 DAS MULTAS REGULAMENTARES PELAS INEXATIDÕES E OMISSÕES CONSTANTES DAS ECF E ECD

Os autos de infração das multas têm como fundamento o descumprimento de obrigações acessórias pela contribuinte, definidas no § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional. O § 3º do referido artigo, por sua vez, estabelece que a obrigação acessória, se descumprida, converte-se em principal, relativamente à penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue -se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Como define o CTN, a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Por sua natureza e definição, **a obrigação acessória, assim como a penalidade exigida pelo seu eventual descumprimento, não decorrem da falta de pagamento ou declaração de nenhum montante de tributo.**

Nesse contexto, são inócuas as alegações da recorrente segundo a qual os erros, inexatidões e omissões existentes nas suas escritas fiscais não teriam implicado em prejuízo para a Fazenda, ou de que deveria ser comprovado, para a aplicação da penalidade, a existência da má-fé, dolo ou fraude.

Ademais, consoante o artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe de questões de ordem subjetiva ou dos efeitos consequentes da prática da infração, bastando a sua constatação de forma objetiva:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Decerto, as obrigações acessórias são formais e devem ser prestadas pelo sujeito passivo, possibilitando às autoridades fiscais averiguarem não só o cumprimento de todas as obrigações instituídas em lei, mas também os dados indispensáveis para a condução dos trabalhos da administração tributária. O seu cumprimento nos termos, prazos e condições prescritas em lei é indispensável para a eficiente execução dessa atividade legal.

No caso, foi **aplicada multa por apresentação da ECD no ambiente SPED com informações inexatas, incompletas ou omitidas**, na forma do art. 11 da IN RFB n. 1774, de 22 de dezembro de 2017, mantido substancialmente pela superveniente IN RFB n. 2.003, de 18 de janeiro de 2021:

IN RFB n. 1774, de 22 de dezembro de 2017

Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos

responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018)

Parágrafo único. As multas a que se refere o caput não se aplicam à pessoa jurídica não obrigada a apresentar ECD nos termos do art. 3º, inclusive à que a apresenta de forma facultativa ou esteja obrigada por força de norma expedida por outro órgão ou entidade da administração pública federal direta ou indireta que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização.

IN RFB n. 2.003, de 18 de janeiro de 2021

Art. 11. A pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, fica sujeita às multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, aplicáveis inclusive aos responsáveis legais.

Parágrafo único. As multas a que se refere o *caput* não se aplicam à pessoa jurídica não obrigada a apresentar ECD nos termos do art. 3º, inclusive à que a apresenta de forma facultativa ou esteja obrigada por força de norma expedida por outro órgão ou entidade da administração pública federal direta ou indireta que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização.

Veja-se que a hipótese normativa de não aplicação da penalidade concerne, unicamente, na forma do parágrafo único do art. 11, acima transcrito, à *“pessoa jurídica não obrigada a apresentar ECD nos termos do art. 3º, inclusive à que a apresenta de forma facultativa ou esteja obrigada por força de norma expedida por outro órgão ou entidade da administração pública federal direta ou indireta que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização.”*

Quanto à multa regulamentar pelos erros e omissões na ECF, verificou-se, no caso, que a contribuinte apresentou a ECF do anos-calendários 2016 e 2017 com omissão de diversas receitas, declaradas na DIMOB; a recorrente sequer nega a existência das inexatidões, limitando-se a atribuir tal responsabilidade ao seu contador, o que, sabidamente, não afasta a aplicação das penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias que, no caso, inclusive, implicaram em indevida supressão dos tributos objeto dos lançamentos.

Há de se manter, também nesse ponto, integralmente, os autos infracionais.

6 SOBRE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA RECORRENTE ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. (FLS. 2.023/20.47)

Alterca a recorrente ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. que não há de ser responsabilizada pelos fatos objetos de autuação, eis que **a)** apesar de sócia, nunca foi administradora da empresa fiscalizada, que foi criada com um propósito específico e era administrada pela Sra. Flora Leite Atherino, que, posteriormente, veio a figurar no quadro societário da empresa GREEN; e **b)** o ato de cisão da empresa GREEN não há como importar na responsabilização tributária da retirante ONE INVESTIMENTOS. Destaco, da petição recursal, as seguintes razões:

Em 15 de outubro de 2013 foi constituída a sociedade GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., tendo como sócias as empresas R. F. PARTICIPAÇÕES LTDA. e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA., competindo a administração à Sra. FLORA LEITE ATHERINO.

Referida sociedade foi constituída com o *propósito específico*, conforme parágrafo único do artigo 981 do Código Civil³. Como ensinam Ricardo Fiuza e Newton de Lucca⁴, "*o parágrafo único do artigo [981] esclarece que a sociedade pode ser constituída tanto para o exercício de uma única modalidade de negócio como para várias modalidades, conexas ou subsidiárias entre si ou não, denominando-se SPE – Sociedade de Propósito Específico – aquela que foi constituída para uma determinada e única finalidade*".

A sociedade empresarial GREEN MARIA tinha como objeto específico a realização de loteamento imobiliário em Fazenda Rio Grande/PB. A escritura pública e o registro imobiliário de aquisição de imóvel para tal fim constam às fls. 216/220 e 222/233.

Em 24 de janeiro de 2017 ingressaram na sociedade GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. os sócios SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA., DEAM 2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. ME e CARIOCA PARTICIPAÇÕES LTDA. A administração da sociedade **permaneceu** com a Sra. FLORA LEITE ATHERINO.

Nessa ordem de ideias, sendo o *propósito específico* da GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. a incorporação imobiliária, o mesmo restou atingindo quando possibilitou aos seus sócios a "retirada" de lotes/frações.

Portanto, considerando que a participação da recorrente ONE INVESTIMENTOS na sociedade GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA é resultado de aportes realizados, a *cisão parcial*, acompanhada da retirada de lotes (fls. 308 e seguintes), **nada mais é senão representação da finalidade para a qual foi constituída a sociedade**.

É dizer: a "saída" do empreendimento com lotes/frações sempre foi o objetivo perseguido pelos contratantes. A cisão, portanto, atende ao propósito consubstanciado na **adequação** da operação societária (devidamente justificada no *protocolo de cisão*, em observância à legislação de regência). Atingiu-se, assim, o objeto social.

[...]

Observa-se, portanto, que, conforme determinam os artigos 224 e seguintes da Lei nº 6.404/1976, o ato societário relativo à cisão observou todos os requisitos estabelecidos pela legislação de regência, isto é: elaboração de protocolo firmado pelos sócios das sociedades interessadas, bem como a apresentação de *justificação* da cisão parcial.

A partir daí, a Recorrente ONE INVESTIMENTOS seguiu no mercado de forma autônoma, não mais integrando o quadro societário da empresa GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, consoante contrato social anexo aos autos.

16. Vê-se, pois, que, ao contrário do disposto no v. acórdão recorrido, **não houve sucessão/transformação da pessoa jurídica com a finalidade de evasão fiscal, mas sim operação societária visando atender, da melhor forma possível, os interesses das empresas.**

[...]

Reforce-se que não há dúvidas de que **a Recorrente ONE INVESTIMENTOS nunca exerceu a administração da sociedade GREEN MARIA!**

17. Ante ao exposto, não tendo a recorrente ONE INVESTIMENTOS exercido em nenhum momento a administração da sociedade GREEN MARIA, bem como não tendo realizado qualquer operação societária ilegal ou irregular e, tendo a sociedade GREEN MARIA permanecido exercendo atividade empresarial após a cisão, não há que se falar em responsabilidade tributária solidária da recorrente ONE INVESTIMENTOS, devendo, com o devido acatamento, ser reformado o v. acórdão, extinguindo integralmente o auto de infração em relação à recorrente.

[...]

18. Na eventualidade de manutenção da autuação fiscal, o que se admite apenas por força de argumentação, requer seja atribuída a responsabilidade subsidiária à recorrente ONE INVESTIMENTOS.

E mais, quando muito, tal responsabilidade (além de subsidiária) não pode extrapolar o percentual do capital social de GREEN MARIA que pertencia à recorrente ONE INVESTIMENTOS antes da cisão!

Eis que, a bem da verdade, considerando que não houve o encerramento das atividades da GREEN MARIA, não se justifica a atribuição de responsabilidade com fundamento no artigo 132 do CTN, mas a aplicação do artigo 133 do CTN.

Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 80-104), a GREEN MARIA INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA. foi constituída em 11/11/2013, tendo como sócios R. F. PARTICIPAÇÕES LTDA (60% - R\$ 6.000,00) e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA (40% - R\$ 4.000,00).

A administração ficou a cargo da Sra. Flora Leite Atherino, com ressalvas para prestação de avais, endossos, fianças ou cauções de favor, empréstimos bancários e compra ou

venda. Em 21/01/2017, na 1ª alteração contratual (registrada em 10/05/2017), ingressam novos sócios, com aumento do capital social.

A tabela a seguir mostra como ficou o quadro societário:

SÓCIOS	QUOTAS	INTEGRALIZADO
R.F. Participações Ltda	902.556	902.556,00
One Investimentos e Incorporações Imobiliárias Ltda	3.568.220	3.568.220,00
São José Incorporações Ltda	1.338.082	1.338.082,00
Deam 2 Empreendimentos Imobiliários Ltda ME	1.799.087	1.799.087,00
Carioca Participações Ltda	892.055	892.055,00
TOTAL	8.500.000	8.500.000,00

Em 30/10/2017, na 2ª alteração contratual (registrada em 25/04/2018), retiraram-se quatro sócias, permanecendo apenas R. F. PARTICIPAÇÕES LTDA, com o mesmo capital social.

Em 26/11/2018, após ser intimado a esclarecer essa situação pelo Termo de Intimação Fiscal nº 1, protocolou na Junta Comercial do Paraná a Terceira Alteração de Contrato Social, incluindo a Sra. Flora Leite Atherino como sócia, que adquiriu um por cento do total de cotas:

Sócios	Quotas	Integralizado em R\$
R.F. Participações Ltda.	893.531	893.531,00
Flora Leite Atherino	9.025	9.025,00
Total	902.556	902.556,00

A responsabilidade da recorrente pela autuação foi firmada, pela fiscalização, nos seguintes termos (Relatório Fiscal, fls. 80-104):

4. CISÃO EMPRESARIAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em 30/10/2017, os sócios da Green Maria assinaram um Protocolo de Intenções de Cisão Parcial e Justificação, acompanhado da aprovação do Laudo de Avaliação, com o objetivo de “melhorar a dinâmica operacional e contábil”. Nessa cisão, houve a retirada de quatro sócias, permanecendo como única sócia a RF Participações Ltda.

A sociedade Green Maria foi constituída para viabilizar o investimento e incorporar um loteamento, sendo que cada pessoa jurídica cindenda recebeu lotes do empreendimento em devolução pelo capital social aportado.

A legislação tributária determina que as pessoas jurídicas que absorveram parcela do patrimônio da sociedade cindida respondem solidariamente pelos tributos devidos até a data do ato da cisão.

O art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com permissão do art. 124, II, do Código Tributário Nacional – CTN, determina que:

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.

Além disso, o art. 132 do CTN também atribui responsabilidade à pessoa jurídica que incorporar parte de outra.

Com efeito, a empresa resultante de cisão, como é o caso, **que incorpora parte do patrimônio da outra**, responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida (Resp nº 970.585/RS, Rel Min J. Delgado, j. em 04/03/2008).

Vale destacar que, embora não conste expressamente da redação do art. 132 do CTN, a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão (STJ, REsp 852.972/PR, Rel. Min Teori A. Zavascki, julgado em 25/5/2010; REsp 1682792/SP, Rel Min Herman Benjamin, julgado em 05/09/2017).

Em aplicação do quanto previsto na lei, com a interpretação conforme a dos tribunais, é a responsabilidade da ora recorrente foi demarcada até a data da cisão, de modo que os fatos posteriores foram objeto de outra autuação, para a qual não houve a extensão da sujeição passiva.

Ademais, os responsáveis tributários solidários, como é o caso da recorrente, foram excluídos do agravamento da multa de ofício aplicada, de 75% para 112,50%, aplicada unicamente à contribuinte GREEN, por não haver atendido à intimação fiscal, embaraçando os atos de fiscalização; os demais responsáveis solidários tiveram os limites de sua responsabilidade à multa de 75%, sem agravamento, aplicada sobre o valor do tributo devido.

7 CONCLUSÃO

Ante o exposto, não conheço do Recurso Voluntário interposto por SÃO JOSÉ INCORPORAÇÕES LTDA.; quanto aos recursos voluntários interpostos por GREEN MARIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. e ONE INVESTIMENTOS E INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA., deles conheço, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, nego-lhes provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ