



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



**Processo nº** 14751.720247/2012-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.240 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2022  
**Recorrente** ADILSON CARDOSO DE OLIVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

CONDIÇÕES DA AÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A legitimidade de parte é matéria de ordem pública, analisável a qualquer tempo e grau de jurisdição, conforme expressa o artigo 485, inciso VI e §3º do Código de Processo Civil. Trata-se de matéria não abrangida pela disciplina do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/72 e Lei n. 9.784/99), de modo que a regra do CPC deve ser aplicada subsidiariamente (artigo 15 do NCPC), afastando a preclusão temporal do sujeito passivo solidário que, apesar de não ter impugnado o lançamento, manifesta-se em grau recursal.

Caracterizando-se a sociedade de fato entre os condôminos que adquiriram o imóvel com a finalidade de promoção de loteamento, com documentação que comprove inequivocamente o efetivo desempenho da atividade empresarial mediante a organização empresarial resultante de esforços conjuntos (e.g., convenção do condomínio devidamente registrada em cartório com descrição minuciosa do objetivo e distribuição de atividades, contratos de venda e compra de lotes, dentre outros), não seria o caso de equiparação da pessoa física à jurídica, mas de reconhecimento da sociedade de fato e inscrição desta no CNPJ, inclusive para que viessem aos autos e fossem considerados no arbitramento documentos comprobatórios dos custos incorridos pelo outro condômino/sócio a ele atribuídas pela convenção condominial, que deveriam ser considerados na sistemática de arbitramento adotada pela fiscalização (art. 49 da Lei nº 8.981/95).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, (i) conhecer da matéria relativa à nulidade ou improcedência do Auto de Infração por erro de identificação do sujeito passivo; vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano e Daniel Ribeiro Silva que não conheciam da matéria; (ii) não conhecer da matéria relativa à nulidade ou improcedência do Auto de Infração por suposta ausência de descrição adequada dos fatos ensejadores da autuação, comprovação da ocorrência do fato-gerador e violação do princípio da legalidade decorrente do

arbitramento e dos critérios por ele adotados; vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator) e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que conheciam da matéria; (iii) dar provimento ao recurso para reconhecer a nulidade do auto de infração, por vício material, em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo; vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que negavam provimento no ponto; acompanharam o Relator pelas conclusões os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira e Daniel Ribeiro Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Andre Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

## **Relatório**

O Acórdão Recorrido bem relata os fatos até a data de sua prolação. Transcrevo-o omitindo dados não fundamentais:

“Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), consubstanciados nos autos de infração (...).

2. Consoante descrição dos fatos dos autos de infração, os lançamentos decorreram de verificação de omissão de receitas referentes à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda e/ou loteamento de terrenos e/ou incorporação de prédios em condomínio. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram arbitradas nos termos do art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 (...).

3. Um maior detalhamento dos fatos e conclusões alcançadas em decorrência da fiscalização consta do Termo de Verificação Fiscal (...), parte integrante dos autos de infração. Resumo seu teor a seguir:

3.1. o contribuinte promoveu loteamento de terrenos e alienação dos lotes respectivos antes do arquivamento da documentação no registro de imóveis, incidindo na situação de pessoa física equiparada a pessoa jurídica conforme art. 152 do RIR/99;

3.2. em razão disso foi intimado a: i) inscrever-se no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) como empresa individual imobiliária (Cód. 401-4), com data retroativa à primeira alienação de unidade do loteamento; ii) apresentar escrituração contábil e fiscal completa; iii) apresentar as obrigações acessórias pertinentes à atividade;

3.3. a intimação não foi cumprida, motivo pelo qual houve a inscrição de ofício do contribuinte no CNPJ e, ato contínuo, foi expedido Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) para realização de fiscalização em relação ao contribuinte equiparado;

3.4. o fiscalizado foi comunicado da inscrição de ofício no CNPJ e intimado a apresentar a escrituração, os documentos comprobatórios dos registros contábeis e as declarações a que estão sujeitas as pessoas jurídicas submetidas à apuração do imposto com base no lucro real (DIPJ, DCTF, Dirf, Dacon, Dimob, etc, conforme o caso). Em resposta o contribuinte informou: i) não possuir os documentos solicitados; ii) que as vendas foram declaradas em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), contendo as mesmas informações que constariam da Dimob e iii) que recolheu o imposto sobre o ganho de capital auferido na venda de cada lote. Requereu a não aplicação da multa acessória pela falta de apresentação das Dimobs;

3.5. como não foram apresentados os livros e documentos exigidos, efetuou-se o arbitramento do lucro de acordo com o disposto no art. 530, III do RIR/99, seguindo o regramento contido no art. 534 do mesmo regulamento, que estabelece o seguinte: i) os lucros serão arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado; e ii) a tributação do lucro será feita na proporção da receita recebida, vale dizer, pelo regime de caixa;

3.6. para determinar o custo do imóvel vendido foram computados: o valor do terreno, o valor das despesas pagas à Agência Estadual do Meio Ambiente relativas à licença de instalação e as taxas pagas à Prefeitura de Glória de Goitá referentes à aprovação do projeto de loteamento. Após a determinação do custo, este foi distribuído em função da área total de lotes vendidos conforme Memorial Descritivo do Loteamento. Verificou-se que a área dos lotes vendidos correspondem a 74,75% da área total. Assim, o custo do imóvel vendido foi obtido a partir da aplicação deste percentual sobre o custo total;

3.7. então, este valor do custo dos lotes da área vendida foi distribuído proporcionalmente em função do reconhecimento das receitas recebidas em cada período de apuração nos termos do art. 534 do RIR/99;

3.8. conforme planilha de controle de vendas fornecida pelo contribuinte verifica-se que o valor total das vendas foi (...). Sendo o custo total de R\$ (...) (obtido anteriormente), o lucro total foi de (...). Contudo, para cumprir o disposto no art. 534 do RIR/99, o reconhecimento das receitas deve seguir o regime de caixa, sendo necessário, por conseguinte, determinar os valores das receitas recebidas em cada período de apuração;

3.9 para tanto foram examinadas a planilha de controle referida, os contratos de compra e venda e recibos de pagamento, bem assim os extratos bancários. Foram levantados os seguintes elementos: i) com base na planilha de controle constata-se que o contribuinte não apresentou todos os contratos e recibos; ii) nos contratos pode ser visto que alguns imóveis foram vendidos à vista e outros de forma parcelada; iii) nos contratos com ajuste de parcelamento, em regra foi fixado o pagamento de sinal; iv) nos contratos foi especificado que as parcelas restantes após o sinal seriam pagas via boleto bancário;

3.10. com base nestas considerações e nos documentos antes mencionados foram elaboradas três planilhas: i) Planilha 1 – referente aos recebimentos com base nos contratos e recibos, na qual foram registrados de forma consolidada mensalmente os valores constantes nos recibos, bem como, na ausência destes, os valores correspondentes ao sinal previsto; ii) Planilha 2 – referente aos recebimentos com base nas cobranças bancárias, na qual foram lançados de forma consolidada mensalmente os recebimentos efetuados por meio de boletos bancários; iii) Planilha 3 – em relação aos lotes que constavam na planilha de controle do contribuinte, para os quais não foram apresentados os contratos e/ou recibos, adotou-se o critério de considerá-los como vendas à vista, tomando-se por base os valores indicados na referida planilha. Ressalte-se que a participação do contribuinte nas receitas, custos e no lucro arbitrado do empreendimento foi calculada no percentual de 85% conforme estabelecido na cláusula segunda do contrato particular de convenção de condomínio registrado em cartório;

3.11. a partir dessas planilhas foi elaborado o demonstrativo consolidado que indica os valores recebidos mensalmente pelo contribuinte equiparado, em cada período de apuração, bem como a distribuição proporcional do custo dos terrenos vendidos em função do reconhecimento das receitas:

3.12. com base no lucro arbitrado apurado foram lançados o IRPJ e a CSLL. Para a determinação do PIS e da Cofins foram utilizados os montantes referentes à coluna “Particip. Receitas” do demonstrativo acima, que corresponde à participação do contribuinte nas receitas do empreendimento conforme contrato particular de convenção do condomínio. A fundamentação legal dos lançamentos do PIS e da Cofins foram os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.718, de 1998, c/c o art. 8º, II da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 10, II da Lei nº 10.833, de 2003.

4. Cientificado dos lançamentos (...), o contribuinte apresentou a impugnação (...), instruída com os documentos (...), onde argumentou, em síntese, que:

4.1. a equiparação ocorreu devido ao contribuinte ter promovido, de fato, loteamento de terrenos na Cidade de Glória do Goitá – PE e alienando os lotes antes do registro no Cartório de Registros de imóveis local. A base legal foi o art. 152 do RIR/99;

4.2. sobre a receita de cada unidade vendida no período fiscal apurou ganho de capital, pagando sobre este o imposto devido à alíquota de 15% conforme Darfs em anexo. Além de satisfazer a obrigação principal de pagar o tributo relativo às vendas, cumpriu com a obrigação acessória de levar ao conhecimento do fisco os valores de cada transação e a identificação das pessoas adquirentes através da apresentação da DIRPF;

4.3. em virtude da equiparação foram aplicadas multas relativas à falta de apresentação da Dimob, Dacon, DCTF e DIPJ. Especificamente em relação à Dimob, sua finalidade é exclusivamente informar à Receita Federal as transações, identificando as partes, os imóveis e os valores das transações imobiliárias, o que já foi feito via DIRPF. Tais multas são confiscatórias, ferem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e atentam contra os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade de exercício da atividade econômica. Nesse sentido jurisprudência judicial e doutrina;

4.4. os impostos já pagos referentes às vendas dos lotes (ganho de capital) não foram aproveitados pela fiscalização, tendo sido orientado pela fiscalização a pedir restituição destes. Sem a consideração de tais montantes o valor do tributo lançado e a respectiva

multa de ofício de 75% foram indevidamente majorados. Ocorreu *bis in idem*, pois houve tributação das receitas tanto na pessoa física quanto na pessoa jurídica. Quando fizer o pedido de restituição conforme orientado, sofrerá compensação de ofício com os débitos decorrentes dos autos de infração, misturando o patrimônio da pessoa jurídica equiparada com o da pessoa física do contribuinte, ferindo o princípio contábil da entidade.

4.5. a multa de ofício de 75% é confiscatória e fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, razão pela qual deve ser reduzida para 20%. A respeito do assunto cita jurisprudência do Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª Região e do Supremo Tribunal Federal (STF);

4.6. presente *bis in idem*, vez que foi penalizado cumulativamente com multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal decorrente da falta de declaração e com multas pela falta de entrega das declarações Dimob, DCTF, Dacon e DIPJ. Houve dupla punição pela mesma conduta. A 3ª Câmara do Conselho de Contribuinte, no acórdão 103-21.665 deixou claro que a multa de ofício não pode conviver com outra penalidade de mesma natureza e sobre o mesmo fato (no caso a falta de declaração) sob pena de incorrer *em bis in idem*. No mesmo sentido está o Acórdão n.º 101-94504 daquele órgão, bem assim o Parecer PGFN/CAT n.º 433, de 2009;

4.7. pleiteou, ao fim: i) a revisão de ofício das DIRPFs de forma a desconsiderar as informações referentes aos ganhos de capitais nas vendas dos lotes; ii) a retificação dos Darfs a fim de deduzi-los dos valores lançados, evitando-se a incidência da multa de 75% sobre o mesmo valor; iii) o cancelamento ou redução da multa de ofício a patamares razoáveis e proporcionais.

5. Posteriormente, (...), os autos foram encaminhados a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) (...) para apreciação da manifestação de inconformidade, com pronunciamento da unidade preparadora pela sua tempestividade (...).

6. Em decorrência de decisão judicial que concedeu a antecipação dos efeitos da tutela nos autos da ação ordinária 0801271-73.2014.4.05.8300 em trâmite na 2ª Vara Federal da Seção Judiciária de Pernambuco, determinando o julgamento pela DRJ/Recife-PE no prazo de dez dias contados de sua ciência, a unidade preparadora encaminhou cópia da decisão judicial e anexos (...)"

**O Acórdão Recorrido** não conheceu dos argumentos acerca das multas por descumprimento de obrigações acessórias (Dimob, Dacon, DCTF e DIPJ), pois tais multas não estariam em discussão no presente processo administrativo.

Considerou preclusas as matérias relativas à equiparação a pessoa jurídica, e determinação da base de cálculo dos tributos lançados, quais sejam, o arbitramento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a composição das bases de cálculo da Cofins e do PIS, a forma de apuração das receitas decorrentes das transações de venda de lotes e o regime de tributação adotado, já que não teriam sido expressamente contestadas pelo contribuinte, motivo pelo qual as considerou não impugnadas de acordo com o art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997

Sobre o caráter confiscatório, desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa de ofício de 75%, mencionou o entendimento da Súmula CARF n.º 2, e a vinculação do julgador de primeira instância às leis, normas regulamentares e entendimentos da Receita Federal expresso em atos normativos (art. 7º, incisos IV e V da Portaria MF n.º 341, de 2011), julgando improcedente o pedido do contribuinte.

Sobre a dedução, na autuação, dos tributos pagos pela Pessoa Física na modalidade de Ganhos de Capital pela venda dos mesmos imóveis, entendeu que pelo princípio da entidade não poderia confundir sujeitos passivos distintos, cada um titular de direitos e obrigações próprias.

Entendeu também não se poder falar em *bis in idem* relativamente à constituição do crédito tributário decorrente da obrigação principal na pessoa jurídica, já que os sujeitos passivos são distintos.

Afastou o pedido de revisão de ofício das DIRPFs da Pessoa Física para que os créditos a serem pleiteados em pedido de restituição não ficassem alocados aos correspondentes débitos, esclareceu que confirmando-se o caráter de pagamento indevido, a autoridade administrativa competente para efetuar os pedidos de restituição fará a revisão de ofício, tratando-se de matéria estranha a estes autos.

Por fim, mesmo considerando matéria estranha aos autos, assegurou ao contribuinte que a Receita Federal não faria a compensação de ofício dos créditos decorrentes do pagamento indevido pela Pessoa Física, com os débitos da pessoa jurídica inscrita de ofício, pois tal procedimento seria vedado no art. 68 da IN RFB n.º 1300, de 2012, inexistindo o óbice vislumbrado aos pedidos de restituição.

Por tais razões, negou provimento à Impugnação.

Cientificado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual arguiu:

- Erro de identificação do sujeito passivo, afirmando que a autuação deveria ter sido dirigida contra a pessoa física ADILSON CARDOSO DE OLIVEIRA, pois ao lançar tributo contra a pessoa jurídica por equiparação inscrita no CNPJ de ofício, teria retroagido no tempo cobrando tributo relativamente a período no qual a pessoa jurídica por equiparação sequer existia.
- Erro na identificação do sujeito passivo, pois ainda que se entenda ser correta a autuação contra a pessoa jurídica por equiparação, que a inscrição no CNPJ não poderia ter ocorrido na forma de Empresário Individual, porque o empreendimento foi realizado em sociedade com o Sr. Marcelo Lemos e Silva, na proporção de 85%/15%, conforme reconheceu a fiscalização ao adotar a Convenção do Condomínio como fonte da proporcionalização das receitas.
- Incerteza na base de cálculo, dado que a fiscalização teria usado critérios pessoais para sua determinação e se calcado em elementos inaptos a determiná-la, sendo que o contribuinte teria colaborado apresentando sua documentação, o que tornaria injustificável a medida fiscal, que poderia ter solicitado ao autuado as vias dos contratos e comprovantes de pagamentos para apurar corretamente a base de cálculo.

- **Nulidade do Auto de Infração** por suposta ausência de descrição adequada dos fatos ensejadores da autuação, de comprovação da ocorrência do fato-gerador, e por violação do princípio da legalidade.
- Falta de base legal para o procedimento de arbitramento, dado que fundamentado no Regulamento do Imposto de Renda e não em Lei, violando-se o artigo 44 do CTN.
- Alegou inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais variados, como a capacidade contributiva, não confisco.
- Erro na metodologia do arbitramento, deveria ter considerado as margens de presunção aplicáveis aos optantes pelo Lucro Presumido sobre o lucro arbitrado, alegando que após a exclusão dos custos comprovados deveria ocorrer a aplicação dos percentuais de 8% e 12%.

Pleiteou, ao final:

- Nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo;
- A “**NULIDADE POR VÍCIO SUBSTANCIAL** do processo de exigência do crédito tributário, ou então reconhecida a sua completa **IMPROCEDÊNCIA**, em virtude de erro material no que diz respeito ao critério quantitativo dos "presumidos" fatos geradores, para que só assim tenha o contribuinte restaurado seu legítimo Estado de Direito.”
- Improcedência da autuação por omissão de receita ante a ausência de prova da omissão e de insuficiência dos elementos levantados usados para a quantificação do fato gerador.
- Alegou tratarem-se de matérias de ordem pública reconhecíveis de ofício em qualquer instância em homenagem ao princípio da verdade material e demais insculpidos no artigo 2º da Lei nº 9.784/99.

## Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

### 1 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), e verifico que o recurso é tempestivo.

Observo, no entanto, que *o Recurso Voluntário do Contribuinte é completamente inovador*, pois traz apenas questionamentos sobre matérias não atacadas na Impugnação. O contribuinte, no entanto, defende a necessidade de seu conhecimento por entender tratarem-se de *matérias de ordem pública*.

Além disso, traz argumentos de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais variados, como capacidade contributiva e não confisco.

### 1.1 - Alegações de inconstitucionalidade

Muito embora nada obste a interpretação conforme dos dispositivos legais, não cabe a este órgão de julgamento administrativo negar vigência à lei ante a alegação de sua inconstitucionalidade, nos termos dos arts. 45, VI e 62, do Anexo II do RICARF, sendo o CARF incompetente para este mister, nos termos da Súmula CARF de nº 2.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por isso, deixo de conhecer o recurso voluntário relativamente às alegações de nulidade e improcedência calcadas na ofensa a princípios constitucionais.

### 1.2 - Preclusão, Inovações, Matérias de Ordem Pública e Nulidades

Analisando os autos, verifico que desde a Impugnação o contribuinte optou por deixar de impugnar as matérias ora trazidas em seu Recurso Voluntário. As matérias relativas à equiparação do sujeito passivo a pessoa jurídica, sujeição passiva, inscrição de ofício no CNPJ, determinação da base de cálculo dos tributos lançados — vale dizer, o arbitramento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL —, a composição das bases de cálculo da Cofins e do PIS, a forma de apuração das receitas decorrentes das transações de venda de lotes e o regime de tributação adotado, não foram contestadas pelo contribuinte.

Por tal razão, o Acórdão Recorrido considerou tais matérias não impugnadas, conforme prevê o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte busca discutir tais matérias, alegando tratarem-se de questões de ordem pública, questões passíveis de reconhecimento de ofício, a qualquer momento, protegidas da preclusão.

Esta turma julgadora já entendeu, como ilustra o Acórdão CARF n.º 1401-002.709 que, nos termos da legislação que regula o processo administrativo fiscal (em especial o Decreto 70.235/1972), os fundamentos do pedido ou de defesa, conforme o caso — assim como o pedido de diligências e as provas documentais — devem ser apresentados por ocasião da manifestação de inconformidade ou da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Há contudo exceções previstas no próprio diploma que regula o processo administrativo fiscal. As alíneas do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 preveem hipóteses em que provas e matérias de direito podem ser apresentadas e arguidas em momento processual diverso da impugnação, quais sejam: (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e/ou (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Também pode o julgador conhecer de fatos de ofício para formar seu convencimento e evitar o *non liquet*, ressalvado que o conhecimento de tais fatos não implique alteração do critério jurídico do lançamento tributário.

Ocorre que *não há no Decreto n.º 70.235/72 tratamento específico acerca das matérias sobre as quais pode o julgador conhecer de ofício*. A Doutrina consolidada sobre o tema e amparada em grande parte pela jurisprudência do CARF reconhece de maneira geral a possibilidade de que as nulidades sejam conhecidas de ofício e, portanto, possam ser suscitadas a qualquer momento (respeitados os requisitos de admissibilidade recursal).

No Decreto n.º 70.235/72 encontramos o artigo 59, que limita as nulidades às situações nas quais o ato administrativo seja praticado por pessoa incompetente, bem como àquelas em que acarretem cerceamento do direito de defesa. Vejamos:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Trata-se de situação distinta das meras irregularidades ou incorreções que não prejudiquem o direito de defesa do contribuinte, pois estas podem ser retificadas sanando prejuízo ao contribuinte. Vejamos o artigo 60 do mesmo diploma:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Para além dessas situações, a Doutrina e a jurisprudência reconhecem, via de regra, como causas de nulidade as falhas que atinjam os elementos essenciais do crédito

tributário previstos nos artigos 142 do CTN, e assim maculem o procedimento de lançamento regido processualmente pelo Decreto 70.235/72, em especial, seu artigos 10 e 11.

Pairam questionamentos sobre a adequação da terminologia “matérias de ordem pública” ao Direito Tributário. Alega-se que a expressão e as construções doutrinárias tendentes a admitir sua arguição a qualquer momento teriam como objeto as relações de Direito Privado, estabelecidas entre os particulares, nas quais as matérias de ordem pública seriam residuais, enquanto no Direito Tributário as relações estabelecidas teriam por essência natureza de ordem pública.

A despeito disso — e sem perder de vista que a definição de quais são as questões de ordem pública não está restrita à literalidade do diploma processual civil — a aplicação do Código de Processo Civil às demandas tributárias postas na esfera judicial, bem como sua aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal (artigo 15 do CPC atual) tem levado à adoção do CPC como fonte de positivação que arrola matérias que, também no direito público, seriam cognoscíveis de ofício.

O Código de Processo Civil vigente trata da preclusão das questões de ordem pública em seu artigo 342, incisos II e III.

“Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:

I - relativas a direito ou a fato superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.” (g.n.)

Exemplos clássicos são o reconhecimento da prescrição ou decadência como matérias de ordem pública, pelo Código de Processo Civil.

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

I - acolher ou rejeitar o pedido formulado na ação ou na reconvenção;

II - decidir, **de ofício ou a requerimento**, sobre a ocorrência de **decadência ou prescrição**; (...)” (g.n.)

**Outras hipóteses expressas** na lei processual são as **condições da ação** e os **pressupostos processuais**, como as matérias elencadas no artigo 485, §3º do Código de Processo Civil, pelo qual — conforme bem exposto no voto da Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz no Acórdão nº 3402-006.609 —, o Juiz deverá conhecer de ofício da matéria relativa à legitimidade de parte e, verificando a ilegitimidade, não resolverá o mérito.

“Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada;

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

(...)

IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e

§ 3º O juiz **conhecerá de ofício** da matéria constante dos incisos **IV, V, VI e IX**, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.”

Também o artigo 337, §5º do CPC lista outras matérias cognoscíveis de ofício pelo julgador.

“Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

I - inexistência ou nulidade da citação;

II - incompetência absoluta e relativa;

III - incorreção do valor da causa;

IV - inépcia da petição inicial;

V - preempção;

VI - litispendência;

VII - coisa julgada;

VIII - conexão;

IX - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização;

X - convenção de arbitragem;

XI - ausência de legitimidade ou de interesse processual;

XII - falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar;

XIII - indevida concessão do benefício de gratuidade de justiça.

(...)

§ 5º **Excetuadas a convenção de arbitragem e a incompetência relativa, o juiz conhecerá de ofício das matérias enumeradas neste artigo.”**

Muito embora o tema tenha recebido tratamento literal no CPC de 2015, a ilegitimidade de parte já era reconhecida como matéria de ordem pública sob a vigência do diploma anterior, por tratar-se de pressuposto de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo, bem como por tratar-se de um dos elementos essenciais do crédito tributário e do lançamento tributário.

Das matérias trazias pelo contribuinte e seu Recurso Voluntário que não impliquem o reconhecimento de inconstitucionalidade, e sem desconhecer que jurisprudência sobre o tema é variada e pouco uniforme, conforme análise precisa feita pelo Ex - Conselheiro

Carlos Augusto Daniel Neto<sup>1</sup>, entendo que as seguintes enquadram-se nos critérios acima delineados, razão pela qual conheço apenas do seguinte tema:

- Nulidade ou improcedência do Auto de Infração por erro de identificação do sujeito passivo; e
- Nulidade ou improcedência do Auto de Infração por suposta ausência de descrição adequada dos fatos ensejadores da autuação, comprovação da ocorrência do fato-gerador e violação do princípio da legalidade decorrente do arbitramento e dos critérios por ele adotados.

### 1.3 - Conclusões parciais sobre o conhecimento do recurso

Pelo exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário.

## 2 – O mérito da matéria conhecida

Tendo restado parcialmente vencido relativamente à admissibilidade recursal, o Recurso Voluntário em questão foi admitido por este colegiado apenas quanto à questão do erro de identificação do sujeito passivo, que passo a analisar.

### 2.1 - Ilegitimidade de parte - Erro na identificação do sujeito passivo

O Contribuinte alega erro na identificação do sujeito passivo sob dois aspectos:

- Erro de identificação do sujeito passivo, afirmando que a autuação deveria ter sido dirigida contra a pessoa física ADILSON CARDOSO DE OLIVEIRA, pois ao lançar tributo contra a pessoa jurídica por equiparação inscrita no CNPJ de ofício, teria retroagido no tempo cobrando tributo relativamente a período no qual a pessoa jurídica sequer existia.

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, seu artigo "Carf oscila em reconhecer ilegitimidade passiva como matéria de ordem pública", publicado no portal eletrônico "Conjur" em 06/11/2019 (disponível em : < <https://www.conjur.com.br/2019-nov-06/direto-carf-ilegitimidade-passiva-processos-administrativos-carf#:~:text=Carf%20oscila%20em%20reconhecer%20ilegitimidade%20passiva%20como%20mat%C3%A9ria%20de%20ordem%20p%C3%ABblica&text=As%20disciplinas%20jur%C3%ADdicas%20processuais%20viverem,express%C3%A3o%20de%20Bedaque%5B1%5D> >)

- Erro na identificação do sujeito passivo, pois, ainda que se entendesse ser correta a autuação contra a pessoa jurídica, a inscrição no CNPJ não poderia ter ocorrido na forma de Empresário Individual, porque o empreendimento foi realizado em sociedade com o Sr. Marcelo Lemos e Silva, na proporção de 85% / 15%, conforme reconheceu a fiscalização ao adotar a Convenção do Condomínio como fonte da proporcionalização das receitas e despesas.

O erro na identificação do sujeito passivo é reconhecido pela jurisprudência do CARF, **em determinadas hipóteses**, como causa de nulidade, sendo que parte da jurisprudência só entende haver nulidade se é demonstrado cerceamento do direito de defesa do contribuinte, hipótese prevista no artigo 59, II do Decreto nº 70.235/72 como causa de nulidade do ato administrativo de lançamento.

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Trata-se de situação distinta das meras irregularidades ou incorreções que não prejudiquem o direito de defesa do contribuinte, pois estas podem ser retificadas sanando prejuízo ao contribuinte. Vejamos o artigo 60 do mesmo diploma:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Sobre o tema, a Súmula CARF nº 112 reconhece determinada situação de falha na identificação do sujeito passivo em que a nulidade é patente.

“Súmula CARFnº112

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.”

Outros casos há, em que parcela da jurisprudência não vislumbra o cerceamento do direito de defesa, afastando a nulidade.

Este Relator entende que o erro na identificação do sujeito passivo é causa de nulidade, independentemente de eventual demonstração de prejuízo à defesa, pois afeta elemento essencial da constituição do crédito tributário e do correspondente lançamento, conforme previsto pelo artigo 142 do CTN e pelos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, menciono o Acórdão CARF nº 3402-006.609 de 21 de maio de 2019:

“(…)

CONDIÇÕES DA AÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A legitimidade de parte é matéria de ordem pública, analisável a qualquer tempo e grau de jurisdição, conforme expressa o artigo 485, inciso VI e §3º do Código de Processo Civil. Trata-se de matéria não abrangida pela disciplina do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/72 e Lei n. 9.784/99), de modo que a regra do CPC deve ser aplicada subsidiariamente (artigo 15 do NCPC), afastando a preclusão temporal do sujeito passivo solidário que, apesar de não ter impugnado o lançamento, manifesta-se em grau recursal.”

O entendimento guarda consonância com a exegese do artigo 142 do CTN e encontra-se arrolado dentre as matérias reconhecíveis de ofício a qualquer momento pelo artigo 485, IV e parágrafo 3º do Código de Processo Civil.

De toda forma, mesmo aqueles que entendem não haver nulidade tendem a julgar a autuação improcedente relativamente ao sujeito indevidamente elencado, como se verifica no Acórdão nº 2401-003.558

Sob este pano de fundo analisaremos os argumentos do contribuinte relacionados à ilegitimidade passiva.

#### 2.1.1 - Sujeito Passivo - Pessoa Física versus Pessoa Jurídica por Equiparação

**Analisando o caso em questão sob o primeiro aspecto aventado pelo contribuinte, entendo que não lhe assiste razão**, pois os artigos 1º, 3º, 4º, 6º e 9º do Decreto-Lei nº 1.381/74 (que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à empresa individual nas atividades imobiliárias) dão respaldo à autuação, já que a equiparação a pessoa jurídica associada à obrigatoriedade de inscrição no CNPJ e apresentação da escrituração são coerentes com a lavratura do Auto de Infração contra a pessoa jurídica por equiparação inscrita de ofício no CNPJ.

Como consequência da equiparação, seria descabido lançar contra a “entidade” pessoa física, na condição de contribuinte, tributos dos quais apenas a pessoa jurídica (no caso, por equiparação decorrente do exercício de atividade empresarial) pode ser contribuinte. Transcrevamos os dispositivos legais em questão:

“Art. 1º Serão equiparadas às pessoas jurídicas, para os efeitos de cobrança do imposto de renda, as pessoas físicas que, como empresas individuais, praticarem operações imobiliárias, nos termos deste Decreto-lei.

(…)

Art. 3º Serão consideradas empresas individuais, para os fins do artigo 1º, as pessoas físicas que:(Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.510, de 1976)

(...)

III - promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.(Redação dada pelo Decreto Lei n.º 1.510, de 1976)

Art. 4º Para os efeitos de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, nos termos do inciso I, do artigo 3º, serão considerados vinculados à empresa:

I - os seus titulares ou administradores, na data da alienação do imóvel e os que o tenham sido nos doze meses imediatamente anteriores à alienação do imóvel;

II - os acionistas ou sócios que participarem, ou tenham participado em qualquer época do período de doze meses imediatamente anteriores à alienação, com mais de dez por cento do capital da empresa;

III - o cônjuge, os parentes até o terceiro grau e os dependentes das pessoas a que se referem as alíneas anteriores.

(...)

Art. 6º Nos termos do inciso III, do artigo 3º, serão equiparadas a pessoas jurídicas, em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário a partir da data da vigência deste Decreto-lei:

I - as pessoas físicas que, termos dos artigos 29,30e68, da Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, do Decreto-lei n.º 58, de 10 de dezembro de 1937, ou do Decreto-lei número 271, de 28 de fevereiro de 1967, assumirem a iniciativa e a responsabilidade de incorporações ou loteamentos;

II - os titulares de terrenos ou glebas de terra que, nos termos do § 1º, do artigo 31, da Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, ou do artigo 3º, do Decreto-lei n.º 271, de 28 de fevereiro de 1967, outorgarem mandato a construtor ou corretor de imóveis com poderes para alienação de frações ideais ou lotes de terreno, quando os mandantes se beneficiarem do produto dessas alienações.

§ 1º **Equipara-se, também, a pessoa jurídica** o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terras que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses contado da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento.(Redação dada pelo Decreto Lei n.º 1.510, de 1976)

§ 2º Para os efeitos do parágrafo anterior, caracteriza-se a alienação pela existência de qualquer ajuste preliminar, ainda que de simples recebimento de importância a título de reserva.

(...)

Art. 9º A aplicação do regime fiscal das pessoas jurídicas às pessoas físicas a elas equiparadas na forma deste Decreto-lei, **terá início na data em que se completarem as condições determinadas da equiparação.**

§ 1º As pessoas físicas consideradas empresas individuais serão obrigadas a:

a) inscrever-se no Cadastro Geral de Contribuintes no prazo de noventa dias contados da data da equiparação;

- b) manter Livro-Caixa autenticado no prazo de noventa dias contados da data da equiparação, no qual deverão ser escrituradas todas as receitas e despesas relativas às atividades econômicas da empresa individual;
- c) manter sob a sua guarda e responsabilidade os documentos comprobatório das operações referidas na alínea anterior nos prazos previstos na legislação para as pessoas jurídicas;
- d) efetuar as retenções e recolhimentos do imposto de renda na fonte previstos na legislação para as pessoas jurídicas; (g.n.)

**O contribuinte foi regularmente inscrito de ofício no CNPJ após desatender à intimação que o instou a fazê-lo**, e a inscrição retroage ao início das condições de equiparação, ou seja, à data da primeira alienação de lote do loteamento, de maneira que produz efeitos pretéritos sobre todo o período em que o contribuinte deveria estar inscrito no CNPJ.

O questionamento do contribuinte, sob a ótica de que o sujeito passivo supostamente eleito deveria ter sido sua pessoa física, e não a pessoa jurídica por equiparação, é por isso improcedente. Seria descabido admitir a equiparação a pessoa jurídica como premissa dos atos que ensejaram a autuação e esperar que a autuação fosse lavrada em nome da pessoa física.

#### 2.1.2 - Empresário Individual versus Sociedade de Fato

Subsidiariamente, o contribuinte argui erro na identificação do sujeito passivo asseverando que a autuação deveria ter sido dirigida contra a sociedade de fato existente entre os membros do condomínio com base em cuja convenção a autuação proporcionalizou o resultado do arbitramento.

Alega que a Convenção do Condomínio apresentada à fiscalização deixou claro que o empreendimento imobiliário resultou da atuação em sociedade com o Sr. Marcelo Lemos e Silva, na proporção de 85%/15%, conforme teria reconhecido a fiscalização ao adotar a Convenção do Condomínio como fonte da proporcionalização das receitas.

Pois bem, a simples copropriedade não tem o condão de permitir a caracterização do condomínio como uma sociedade de fato, o que vai ao encontro do que estabelece o art. 7º do Decreto-lei nº 1.381/74, fundamento legal do art. 155 do RIR/99. Transcrevamos:

“Art. 7º Os condomínios na propriedade de imóveis **não serão considerados sociedades de fato**, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas.

Parágrafo único. A cada condômino, pessoa física, serão aplicados os critérios de caracterização da empresa individual e demais dispositivos legais como se fosse ele o único titular da operação imobiliária, nos limites de sua participação.” (grifo nosso)

Partindo da análise desse dispositivo à luz de cada caso concreto, diversas autuações promovidas contra shopping-centers constituídos sob a forma de condomínio vêm sendo afastadas em virtude de indevida atribuição, ao condomínio regularmente constituído e

com inscrição no CNPJ, da sujeição passiva tributária por tributos incidentes sobre as receitas decorrentes da exploração do bem comum.

Vejamos, nesse sentido, alguns julgados mencionados pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva ao relatar o Acórdão 1401-006.010, em que se adotou esse entendimento:

“SHOPPING CENTER. ALUGUEL. RECEITAS.

Os proventos advindos dos aluguéis guardam relação indissociável com a propriedade correspondente e, assim, estes, por força do art. 43 do CTN, devem ser tributados em nome do proprietário, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

LANÇAMENTOS (TRIBUTAÇÃO) DECORRENTES: CSLL, PIS/PASEP, COFINS.

A decisão administrativa proferida em relação ao IRPJ aplica-se, no que couber, às contribuições decorrentes, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito entre eles existentes.”

(Acórdão 1201001.541 de 24 de janeiro de 2017)

“CONDOMÍNIO EDILÍCIO. SOCIEDADE DE FATO. COMPROVAÇÃO

Deve ser cancelado o auto de infração lavrado contra condomínio, regularmente constituído, para cobrança de PIS e COFINS sobre "receitas de estacionamento", uma vez que **a fiscalização não comprovou a existência de uma sociedade de fato. (grifo nosso)**

CONDOMÍNIO EDILÍCIO. SOCIEDADE DE FATO. COMPROVAÇÃO

Deve ser cancelado o auto de infração lavrado contra condomínio, regularmente constituído, para cobrança de PIS e COFINS sobre "receitas de estacionamento", **uma vez que a fiscalização não comprovou a existência de uma sociedade de fato. (grifo nosso)**”

(Acórdão 3301004.827 de 24 de julho de 2018)

Ressaltamos, no mesmo sentido, recente julgamento da CSRF (Acórdão 9101-005.415):

“RELAÇÃO CONDOMINIAL SOBRE IMÓVEL. SHOPPING CENTER. CONDOMÍNIO *PRO INDIVISO*. CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS. FIGURA LEGAL DE DIREITO CIVIL ESPECIFICAMENTE REGULADA. INEXISTÊNCIA DE SOCIEDADE EMPRESARIAL OU UNIDADE ECONÔMICA. PREVISÃO JURÍDICA EXPRESSA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A figura do *condomínio edilício*, tratada nos arts. 1.331 a 1.358-A do Código Civil de 2002, que contempla a existência de unidades de propriedade exclusiva e também áreas comuns, difere-se profundamente do *condomínio pro indiviso*, tratado nos arts. 1.314 a 1.326 do mesmo *Codex*, no qual os coproprietários são titulares de frações ideais, indetermináveis, de um determinado bem. Os *institutos* não se confundem, possuindo características, regramento e efeitos jurídicos próprios quando da sua instituição.

A exploração de bens imóveis e a divisão de seu resultado por meio do *condomínio pro indiviso*, devidamente previsto e regulado pela Lei Civil, não permite e tampouco dá margem para a detecção de *sociedade empresarial* ou *unidade econômica* operando informalmente ou, menos ainda, de empresa constituída sob denominação diversa, não se materializando a previsão do art. 981 do Código Civil de 2002. As normas veiculadas

nos arts. 121 e 126 do CTN não têm o condão de atribuir personalidade jurídica a *ente* legalmente despersonalizado, devidamente regulado.

Nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.381/74, os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas.

Mesmo tratando-se de relação de copropriedade sobre o imóvel explorado como *shopping center*, os condôminos são os sujeitos passivos das obrigações tributárias referentes aos resultados e rendimentos percebidos pelos alugueis e outras cobranças pelo uso de seu espaço, não podendo se promover lançamento de ofício contra o próprio condomínio.

#### IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO. CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

Decorrendo a exigência de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS da mesma imputação que fundamentou o lançamento de ofício do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que ausentes arguições específicas e elementos de prova distintos.”

Por outro lado, nota-se que desde os esclarecimentos prestados à fiscalização, de fl. 9, o Contribuinte esclareceu que adquiriu o imóvel em condomínio visando à implementação de um loteamento.

“Em 13/08/2004, o requerente adquiriu um imóvel rural ao Sr. Julião Gomes da Silva Filho, CPF nº 419.774.164-20, conforme escritura anexa, por R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Vale salientar que por erro material o imóvel foi declarado nas DIRPF pelo valor de R\$ 175.000,00 (cento e setenta e cinco mil reais). Como o vendedor só vendia o imóvel a alguém da família, o requerente adquiriu o mesmo em regime de condomínio com o Sr. Marcelo de Lemos e Silva, irmão do vendedor, conforme contrato particular de instituição de condomínio anexo.

O imóvel acima descrito, pelo fato de ser próximo ao centro da cidade, mesmo ainda pertencente à Zona Rural, foi adquirido com a intenção de se fazer nele um loteamento, que obviamente obedeceria ao contrato de condomínio.”

E o Contrato Particular de Convenção de Condomínio arquivado no Cartório de Títulos e Documentos, de fls. 20/23 e 1.360/1.361, bem como o efetivo desempenho dos objetivos ali previstos, confirma a constituição entre os condôminos em questão de **verdadeira sociedade de fato** voltada ao propósito específico de realizar o loteamento do imóvel adquirido em copropriedade. Vejamos algumas de suas cláusulas que confirmam o intuito empresarial:

“CLÁUSULA SEGUNDA. Que a (terra adquirida em regime de condomínio **destina-se à criação de um loteamento** e obedecerá a seguinte proporção: ADÍLSON CARDOSO DE OLIVEIRA - 85% (oitenta e cinco por cento), MARCELO DE LEMOS E SILVA - 15% (quinze por cento).

CLÁUSULA TERCEIRA: Que ficará por conta do condomínio Sr. Adilson Cardoso de Oliveira todo o encargo para realização do projeto de loteamento, bem como a aprovação junto aos órgãos reguladores municipais estaduais, CPRH, CELPE E COMPESA, além de todo assessoramento jurídico necessário ao empreendimento imobiliário.

CLÁUSULA QUARTA: Que ficará por conta do condômino Sr. Marcelo de Lemos e Silva o acompanhamento de eventuais obras que se fizerem necessárias, colocação dos marcos nos lotes, bem como a administração das vendas dos mesmos.

CLÁUSULA SEXTA: Que o Condômino Sr. Marcelo Lemos e Silva receberá a título de ajuda de custo o percentual de (5% (cinco por cento) para fazer face a eventuais despesas com as vendas dos lotes do loteamento.

CLÁUSULA SÉTIMA: Que ficará por conta do condômino Sr. Adilson Cardoso de Oliveira qualquer despesa que se fizer necessária para manutenção do loteamento, tais como reabertura das ruas, remarcação dos lotes, etc.” (grifo nosso)

O objetivo empresarial foi confessado, encontra respaldo na documentação acostada aos autos (notadamente convenção condominial) e a consecução do objeto social ali descrito foi demonstrada pela fiscalização e confirmada pelo contribuinte e trata-se de objetivo empresarial cujo desempenho pela pessoa física encontra restrições legais para que não receba ela o tratamento de empresário equiparado a pessoa jurídica.

Sob estas premissas, penso que, mais do que simplesmente demarcar as formas de contribuição para o bem comum, a Convenção era verdadeiro contrato social, e como tal em estabeleceu as regras a serem seguidas pelos condôminos/ sócios para perseguirem o objetivo empresarial de implementar um loteamento e alienar os respectivos lotes, confirmando o argumento do contribuinte. Tratava-se, portanto, de uma sociedade de fato, sobre a qual deveria ter recaído a tributação.

Dessa forma, entendo que a fiscalização se equivocou ao percorrer a etapa de identificação e eleição da sujeição passiva, obrigatória como elemento constitutivo do lançamento de ofício, já que a sociedade de fato, tal qual o empresário individual, podem ser inscritas no CNPJ de ofício quando identificadas, considerando que a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, conforme o art. 126, III do CTN.

Diante da documentação apresentada pelo contribuinte, entendo que havia ao alcance da fiscalização, desde seu início, elementos suficientes para motivá-la a diligenciar no sentido de confirmar a constituição da sociedade de fato para então eleger de maneira fundamentada quem deveria figurar no polo passivo. Apenas afastando fundamentadamente a existência da sociedade de fato, deveria proceder à autuação de cada condômino, separadamente, como empresário individual equiparado a pessoa jurídica.

Trata-se de posicionamento consonante, ao meu ver, com as situações em que se identifica no condomínio uma organização empresarial apta a caracterizá-lo como sociedade de fato, situações estas nas quais este CARF costuma entender ser o próprio condomínio a parte legítima, a despeito da dicção contrária do art. 7º do Decreto-lei n 1.381/72.

Nesse sentido o Acórdão CARF nº 9101-002.813, de 10 de maio de 2017:

“ASSUNTO:IMPOSTOSOBREARENDADEPESSOAJURÍDICAIRPJ

Ano- calendário:2003

CONDOMÍNIO. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE EMPRESARIAL.  
INCIDÊNCIA.

Condomínio que exerce atividade empresarial apresenta capacidade tributária passiva independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica (art. 126, III, do CTN), sujeitando-se a renda decorrente dessa atividade à incidência de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO- CSLL

Ano- calendário:2003

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.”

Trata-se de elemento essencial do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN e, no caso em questão, vislumbro da falha em atendê-lo apta a macular elemento essencial do ato do crédito tributário e do ato de lançamento, provocando sua nulidade. É o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme já relatado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no Acórdão 1402-002.751. Vejamos:

“A falta de atendimento de algum destes requisitos ou a presença de equívoco substancial, relacionado à realidade dos fatos ou ao seu respectivo regramento legal, configura *vício material*, acarretando nulidade do lançamento de ofício, não podendo ser sanado ou convalidado no curso do processo administrativo, devendo a Administração Tributária proceder à lavratura de nova autuação, como se a primeira não tivesse existido.

Confirmando a hipótese de equívoco na identificação do sujeito passivo como vício material, o qual implica na anulação do lançamento, confira-se o Acórdão nº 9101002.536, prolatado pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de votação unânime e relatoria da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, publicado em 22/02/2017:

‘ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano- calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ART. 142, DO CTN. ARTS. 10, E 59, DO DECRETO 70.235/1972.

Recurso especial conhecido diante da similitude fática com acórdãos paradigmas que tratam da nulidade de lançamento por violação ao artigo 142, do CTN e 10, 11 e 59, do Decreto nº 70.235/1972. NULIDADE DO LANÇAMENTO . VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. Define-se como vício formal a omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, na forma do artigo 2º, parágrafo único, alínea b, da Lei nº 4.717/65. **ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL. A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento (destacamos)”**

O erro, no caso em questão, inclusive provoca o cerceamento do direito de defesa como consequência da inadequada eleição do sujeito passivo. **Exemplificativamente**, como um dos prejuízos vislumbrados à defesa, **a fiscalização aplicou sobre os custos comprovadamente incorridos pelo Sujeito Passivo (redutores da Receita Bruta auferida) o percentual de**

**rateio eleito na cláusula segunda da Convenção do Condomínio para a divisão das receitas (vide fl. 1997),** como uma decorrência da determinação legal para o rateio das receitas (art. 534 do RIR) em interpretação conjunta ao princípio contábil do emparelhamento de receitas e despesas.

Ocorre que tais custos deveriam ter sido computados integralmente, já que, conforme a convenção condominial, seriam arcadas apenas pelo contribuinte ora equiparado. Assim, se alguma proporção de rateio deveria ter sido aplicada aos custos e despesas, deveriam também ter sido considerados todos aquelas incorridos pelo condômino/sócio, sobre as quais sequer perquiriu a fiscalização.

Entretanto, a fiscalização não computou nos custos e despesas a serem deduzidas aquelas atribuídas pela “convenção” ao outro condômino mas que segundo a lógica adotada pela autuação deveriam ser igualmente rateadas na proporção de cada condômino no empreendimento (85%/15%), inexistindo nestes autos sequer notícia de qualquer intimação a ele dirigida para que apresentasse nestes autos os custos por ele arcados e que pretendia a fiscalização ratear proporcionalmente a cada condômino. Na realidade cada condômino foi autuado individualmente, e a proporcionalização dos custos e despesas do qual se valeu a autoridade fiscal desconsiderou a forma de rateio de custos e despesas acordado entre os sócios/condôminos.

Não se poderia exigir da pessoa física equiparada ora em questão o poder de polícia para a exigir do outro condômino a apresentação dos comprovantes relativos a despesas que a esse outro condômino foram atribuídas por instrumento oponível a terceiros (a convenção condominial devidamente registrada em cartório de títulos e documentos)

A fiscalização desconsiderou que a cláusula terceira da convenção condominial (repeita-se, oponível a terceiros) atribuía à pessoa física equiparada ora em questão a integralidade dos encargos cujos comprovantes foram apresentados, considerados apenas proporcionalmente pela fiscalização, como consequência da forma específica de arbitramento prevista no artigo 534 do RIR/99.

“Art.534.As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).”

Vejamos a convenção:

“CLÁUSULA TERCEIRA: Que ficará por conta do condômino Sr. Adilson Cardoso de Oliveira todo o encargo para realização do projeto de loteamento, bem como a aprovação junto aos órgãos reguladores municipais estaduais, CPRH, CELPE E COMPESA, além de todo assessoramento jurídico necessário ao empreendimento imobiliário.”

CLÁUSULA QUARTA: Que ficará por conta do condômino Sr. Marcelo de Lemos e Silva o acompanhamento de eventuais obras que se fizerem necessárias, colocação dos marcos nos lotes, bem como a administração das vendas dos mesmos.

Assim, entendo ser nulo o auto de infração, ressaltando que, muito embora este relator entenda que o erro na identificação do sujeito passivo seja causa de nulidade do auto de infração independentemente da verificação concreta de prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo indevidamente indicado, a situação acima narrada expõe que, no caso em tela, a segregação da autuação para cada condômino/sócio acarretou sim prejuízo ao direito de defesa, pois a adequada eleição do sujeito passivo permitiria trazer a lume todos os demais custos incorridos pelo outro condômino (o outro sócio de fato) para viabilizar seu adequado cômputo e permitir ao contribuinte ter considerados todos os elementos redutores do lucro arbitrado permitidos pelo art. 49 da Lei n.º 8.981/95 (art. 354 do RIR/99).

### **3 - Dispositivo**

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento reconhecendo a nulidade por vício material decorrente do erro na identificação do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

### **Voto Vencedor**

Carlos André Soares Nogueira, Redator designado.

Início este voto cumprimentando o ilustre relator pelo bem fundado voto.

Entretanto, este Colegiado, após debate, divergiu do relator tão-somente quanto ao conhecimento da seguinte matéria alegada pelo recorrente:

- Nulidade ou improcedência do Auto de Infração por suposta ausência de descrição adequada dos fatos ensejadores da autuação, comprovação da

ocorrência do fato-gerador e violação do princípio da legalidade decorrente do arbitramento e dos critérios por ele adotados.

A questão do conhecimento de matérias originalmente arguidas em sede recursal é relevante pois o efeito jurídico do recurso voluntário, em princípio, é a devolução para a cognição dos julgadores de segunda instância de matérias debatidas na instância de piso que tenham resultado em decisão desfavorável para a parte. Essa é a lógica de organização do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto n.º 70.235/1972 em duas instâncias.

A exceção admitida pela legislação processual é justamente o conhecimento de *matérias de ordem pública*.

Neste sentido, não obstante os argumentos do ilustre relator acerca das matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo julgador no processo administrativo fiscal, no caso vertente, o Colegiado entendeu que a indigitada matéria trata de questão de mérito que não se reveste da qualidade de *matéria de ordem pública*.

Examinando o recurso voluntário, é possível constatar que, apesar de ter tratado a matéria como objeto de nulidade, em verdade, o contribuinte, forte nos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da proporcionalidade, pretendeu discutir o critério de arbitramento do lucro e, por consequência, a apuração das bases de cálculo dos tributos lançados de ofício. Trago à colação trecho do recurso neste sentido:

#### **DO MÉRITO DAS AUTUAÇÕES**

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/18):

*“Com base nos recibos e contratos de compra e venda apresentados, elaboramos a Planilha 1 (Recebimentos com base nos Contratos e Recibos), de fls. 1827/1831, na qual foram lançados os valores constantes nos recibos de compra e venda, bem como, quando não havia recibo, os valores correspondentes ao “sinal” previsto nos contratos.”*

(...)

*Finalmente, no caso daqueles lotes que constavam na Planilha de Controle de Vendas (fls. 85/95, formatada às fls. 1559/1570), relativos ao período objeto da fiscalização, e para os quais não foram apresentados os contratos de compra e venda e/ou os recibos de pagamentos, adotou-se o critério de considerá-los como vendas à vista.”*

Da forma temerária e sem respaldo legal como procedeu o autuante, não há como prosperar o lançamento, irremediavelmente comprometido em sua liquidez, certeza e exigibilidade, haja vista a sua completa incerteza das bases de cálculo apuradas aleatoriamente pela fiscalização de acordo com os seus próprios “critérios”. Diante da não apresentação de recibos e/ou contratos de compra e venda, caberia à fiscalização buscar a prova direta da ocorrência dos fatos geradores e das bases de cálculo, e não efetuar um estranho lançamento exclusivamente com base em seus próprios “critérios”.

Diante da inequívoca colaboração do contribuinte, teria sido muito simples ao fisco ter buscado junto ao próprio fiscalizado, ou mesmo aos adquirentes dos lotes, os comprovantes dos correspondentes pagamentos e/ou as vias dos contratos. Portanto,

“apurar” as bases de cálculo da forma como procedeu a fiscalização, é medida tão inovadora quanto ilegal e que compromete não apenas parte, mas a totalidade da liquidez, certeza e exigibilidade do lançamento efetuado.

É também pertinente registrar que as exigências tributárias devem estar sempre calcadas na verdade clara e irretorquível, não podendo o fisco, com fundamento em meras conjecturas, pretender sustentar situações de cunho duvidoso. A denúncia fiscal consubstanciada no AUTO DE INFRAÇÃO que ora se contesta, está eivada de inconsistências e erros técnicos absurdos. Nessas circunstâncias, é de ser inquestionavelmente reconhecido o dever do Poder Público em invalidar atos elaborados por seus agentes, quando firmados em desconformidade com os comandos do sistema positivo vigente.

Vale notar que o recorrente – de forma sintomática – trouxe a argumentação sobre a matéria sob o título *Do mérito das autuações*.

Não é à toa. A controvérsia posta pelo recorrente diz respeito ao critério de valor da regra matriz de incidência tributária. Penso que esta matéria não possa ser considerada *de ordem pública*. O debate acerca do critério de valor da regra matriz de incidência diz respeito apenas ao contribuinte interessado no presente processo e ao fato jurídico objeto do lançamento de ofício.

A meu sentir, as matérias de ordem pública são aquelas que dizem respeito à proteção do devido processo legal, como as nulidades por cerceamento do direito de defesa, e aquelas que extravasam os limites dos interesses pontuais debatidos em cada processo individualmente considerado, como o reconhecimento de prescrição e decadência.

Ora, se todas as questões de direito material relativas à determinação do fato jurídico tributário e à subsunção à regra matriz de incidência tributária fossem consideradas como *matérias de ordem pública*, significaria que a parte poderia questionar qualquer matéria a qualquer tempo, subvertendo-se a lógica do processo administrativo fiscal, especialmente quanto às duas instâncias de cognição e julgamento. Se assim fosse, o julgamento promovido pelo Conselho Administrativo Fiscal não seria em grau recursal, mas original.

Neste diapasão, a inovação em matéria de recurso voluntário tem sido rechaçada por esta Turma conforme se verifica nos seguintes precedentes, cujas ementas estão reproduzidas na parte que interessa:

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE TESES OMITIDAS EM PRIMEIRO GRAU. IMPOSSIBILIDADE.

Todas as matérias devem ser arguidas na impugnação, salvo exceções legais, sob pena de violação ao ônus da impugnação específica e aos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo-fiscal. (Acórdão CARF nº 1401-003.018, de 22/11/2018)

ALEGAÇÕES DE RECURSO. INOVAÇÃO A PAR DAS ALEGAÇÕES APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

A apresentação das alegações em recurso voluntário deve respeitar a dialeticidade entre as alegações apresentadas em impugnação e as razões de decidir da Delegacia de Julgamento. A inovação pela apresentação de argumentos não antes aduzidos não é possível em face da preclusão processual e em função de impedir o devido contraditório. (Acórdão CARF n.º 1401-003.407, de 15/05/2019)

Assim, no caso concreto, tenho que a matéria em questão não deva ser conhecida por ter sido questionada originalmente em sede recursal e não se revestir da qualidade de matéria de ordem pública.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Redator designado.