



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14751.720248/2012-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.239 – 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, 2008, 2009, 2010

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, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que lhe negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

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:

“Trata o Auto de Infração do lançamento de ofício das seguintes multas regulamentares:

- 1 - Falta/atraso na entrega da DIPJ - Valor (...)
- 2 - Falta/atraso na entrega da DCTF - Valor (...)
- 3 - Falta/atraso na entrega do DACON - Valor (...)
- 4 - Falta/atraso na entrega da DIMOB – Valor (...).

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:

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;

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- 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;

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;

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

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;

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;

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 - . 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.

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);

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;

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.”

**O Acórdão Recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário** para reduzir a multa por atraso na entrega da DIMOB, pois entendeu ser o caso da aplicação retroativa da lei posterior que estipula penalidade mais benéfica (art. 106, inciso II, letra “c”, do Código Tributário Nacional – CTN).

Esclareceu, nesse sentido, que a partir das alterações promovidas pela Lei n.º 12.766, de 2012 no artigo 57, I da MP 2158-35/2001, o valor da multa para atraso na entrega da DIMOB foi reduzido, na hipótese dos autos, de R\$ 5.000,00 ao mês, para R\$ 1.500,00 ao mês.

Eis a redação adotada como fundamento da autuação:

*“Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:*

*I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;*

*II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.*

*Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.”*

E a seguir a redação vigente à época do Acórdão Recorrido, com a edição do art. 57, I, “b” acima referido:

*“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I - por apresentação extemporânea:*

*a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;*

*b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (grifo nosso)”*

Por isso, reduziu a penalidade por atraso na entrega da DIMOB e, no mais, manteve as multas aplicadas por falta de apresentação da DIPJ, DCTF e DACON.

**Cientificado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário** no qual defendeu, preliminarmente, a ocorrência da prescrição intercorrente sob pena de afronta aos princípios da razoável duração do processo, celeridade, eficiência.

No mérito, defende que a Multa de Ofício veiculada em outro auto de infração decorrente dos mesmos fatos ora sob análise não poderia ser cobrada juntamente com as multas por descumprimento de obrigações acessórias ora em discussão (DIMOB, DIPJ, DCTF e DACON), pois consistiria *bis in idem*.

Alega, nesse sentido, que a multa de ofício de 75% com fundamento no art. 44 da Lei n.º 9.430/97 se destinaria a punir não só a falta de recolhimento do tributo, como também a falta de declaração.

Transcreve o dispositivo legal:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)”*

Cita, por fim, o Acórdão 103-21.665 de 07/07/2004, da 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

**Voto**

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).

No mais, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

## **2 – Preliminar – Prescrição Intercorrente**

Acerca da preliminar de prescrição intercorrente, este Conselho encontra-se vinculado à Súmula CARF nº 11, por força do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Transcrevamos:

“Súmula CARF nº 11

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por isso, nego provimento ao Recurso Voluntário relativamente à arguição de prescrição intercorrente.

## **3 – Questões decorrentes do Processo nº 14751.720247/2012-18**

O presente processo decorre do mesmo procedimento fiscal que resultou no processo de nº 14751.720247/2012-18, sendo aplicáveis aqui razões de defesa apenas lá suscitadas, pois cognoscíveis de ofício, como a ilegitimidade de parte e o erro nos critérios eleitos para a identificação do aspecto quantitativo do arbitramento de que tratam os autos do processo de nº 14751.720247/2012-18.

### 3.1 ILEGITIMIDADE DE PARTE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

No processo de n.º 14751.720247/2012-18, foi reconhecida a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

As mesmas razões lá apontadas, são aqui aplicáveis e, muito embora aqui não tenham sido suscitadas no Recurso Voluntário, trata-se de matéria cognoscível de ofício e que justifica, nestes autos, o mesmo desfecho daquele.

Assim, adoto e transcrevo as razões da quais me vali no processo de n.º 14751.720247/2012-18, pelas quais entendo também equivocada a eleição do sujeito passivo apta a ensejar a nulidade das atuações em questão, bem como sua improcedência.

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

Vejam, 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 aluguéis 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 n.º 9101-002.813, de 10 de maio de 2017:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 nº 8.981/95 (art. 354 do RIR/99).”

**4 - Dispositivo**

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar de prescrição intercorrente, e suscitar de ofício a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, reconhecendo-a para dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah