



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.722762/2017-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-003.307 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2019
Matéria IRPJ; lucro presumido; atividade rural; ganho de capital
Recorrente RIO NORTE AGROPASTORIL LTDA (coobrigadas: Fernanda Cristina Carneiro Lino e Mayara Cristina Lourenço)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

NULIDADE. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Eventuais erros na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL não se subsumem às hipóteses de nulidade do lançamento de ofício. Na espécie, não houve erro na apuração da base de cálculo.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVO IMOBILIZADO. CISÃO COM FRAUDE À LEI. TRIBUTAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

A tributação quando da alienação de ativo immobilizado deve dar-se na forma de ganho de capital. A cisão eivada de fraude à lei com versão para o ativo circulante de outra pessoa do grupo econômico não tem o condão de afastar a tributação do ganho de capital para tributar como se fosse receita operacional.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

Correta a tributação de ganho de capital na pessoa jurídica cujo o patrimônio foi cindido com fraude à lei.

PIS E COFINS PAGOS/DECLARADOS. DEDUÇÃO. LANÇAMENTO DE IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de PIS e COFINS recolhidos indevidamente ou a maior com débitos de IRPJ e CSLL depende de Pedido de Restituição/Ressarcimento e Declaração de Compensação;

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. FRAUDE À LEI.

Configurada a fraude à lei, tem-se suporte fático suficiente para a aplicação da qualificação da multa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES.

Demonstrados os poderes de gestão e a atuação decisiva nos atos eivados de fraude à lei, configura-se a responsabilidade solidária de que cuida o artigo 135 do CTN.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte e dos apontados como responsáveis solidários. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Argangelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira (relator), Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente).

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, que reflete os fatos apurados pela fiscalização e os argumentos esgrimidos pelas impugnantes, até aquele momento processual.

Trata o presente processo de Impugnação apresentada pela Contribuinte acima identificada contra o lançamento fiscal formalizado por meio dos Autos de Infração de fls. 594 a 617.

*O lançamento se refere a **fato gerador ocorrido em 30/09/2013**, e foi efetuado em razão de a Autoridade Fiscal ter considerado que o resultado percebido na alienação de imóvel rural deixou de ser oferecido à tributação pela Contribuinte. No período em questão, a Contribuinte era optante do regime de Lucro Presumido.*

Exceto quanto aos juros de mora, que devem ser calculados à época do pagamento, os valores lançados encontram-se abaixo discriminados:

EXAÇÃO	PRINCIPAL	Valores em Reais MULTA PROPORCIONAL*
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	6.160.468,58	9.240.702,87
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	2.120.382,51	3.180.573,76

** Multa de ofício qualificada de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Do Relatório Fiscal (fls. 38 a 78), depreende-se que a Autoridade autuante entendeu que a Contribuinte levou a efeito planejamento tributário abusivo, com o objetivo de evitar a incidência tributária sobre ganho de capital percebido na alienação da **Fazenda Rio Norte**, transferindo o referido imóvel para que outra pessoa jurídica realizasse a operação, submetendo-a a tratamento fiscal mais favorável.*

*A FAZENDA foi adquirida no ano de 1984, e desde então encontrava-se registrada no ativo imobilizado da Contribuinte, que tem por objeto social a exploração de atividades agrícolas e pastoris em terras próprias e de terceiros. No entanto, **em 01/06/2012**, a Contribuinte (RIO NORTE) promoveu uma cisão parcial de seu patrimônio, dando origem à sociedade **Itanhangá Agropecuária Ltda.** (CNPJ 15.797.829/0001-34), com o mesmo objeto social da Contribuinte cindida. Nesse evento societário, a FAZENDA foi vertida para o patrimônio da nova sociedade.*

*No momento da cisão, em 01/06/2012, a Contribuinte era controlada pela sociedade **Panorama Administração e Participações Ltda.** (CNPJ 06.210.107/0001-40), com 99,997% das quotas representativas do seu capital social. As quotas restantes encontravam-se distribuídas para Fernanda Cristina Carneiro Lino, Mayara Cristina Lourenço e Fábio José Lourenço, em igual proporção. A administração da Contribuinte encontrava-se a cargo das sócias Mayara Cristina Lourenço e Fernanda Cristina Carneiro Lino (fl. 52).*

Segundo a Autoridade Fiscal (fl. 623), a PANORAMA foi criada em abril de 2004, e a sócia Fernanda Cristina Carneiro Lino integra seu quadro societário desde a criação da sociedade. No ato de criação da ITANHANGÁ, em 01/06/2012, sua controladora também era a PANORAMA, com 99,99% das quotas representativas do seu capital social. As quotas restantes encontravam-se distribuídas para Fernanda Cristina Carneiro Lino (fl. 166).

No mês seguinte, em 13/07/2012, a ITANHANGÁ se comprometeu a alienar a FAZENDA para SB Agrícola Ltda., conforme demonstra o Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel Rural de fls. 445 a 468. Neste ato, assinou pela ITANHANGÁ a sócia Fernanda Cristina Carneiro Lino.

Em 24/09/2012, a sócia Fernanda Cristina Carneiro Lino se retira do quadro social da ITANHANGÁ, e nele ingressa a sociedade FAMPART S/A Gestão de Empreendimentos (CNPJ 04.600.014/0001-05), nos termos da Primeira Alteração Contratual (fls. 277 a 281). Nesse mesmo ato, restou estabelecido que o capital social da ITANHANGÁ ficaria dividido igualmente para as únicas sócias PANORAMA e FAMPART.

Segundo a Autoridade Fiscal (fl. 623), a FAMPART foi criada em agosto de 2001, e a acionista Mayara Cristina Lourenço integra seu quadro societário desde a criação da sociedade.

Em 21/11/2012, ocorre a transformação da ITANHANGÁ de sociedade limitada para sociedade anônima, passando a ser denominada Itanhangá Agropecuária S/A (fls. 197 a 207). Nessa Assembleia, a PANORAMA foi representada pela sua sócia Fernanda Cristina Carneiro Lino, e a FAMPART, pela sua Diretora-Presidente Mayara Cristina Lourenço.

No Boletim de Subscrição anexo ao Estatuto Social da ITANHANGÁ elaborado em 21/11/2012, restou estabelecido que as ações encontravam-se assim distribuídas: PANORAMA (49,99%); FAMPART (49,99%); Mayara Cristina Lourenço (0,01%); e Fernanda Cristina Carneiro Lino (0,01%).

Em Assembleia realizada no dia 12/01/2013, a ITANHANGÁ alterou seu objeto social para incluir as atividades de incorporação de empreendimentos imobiliários, compra, venda e aluguel de imóveis próprios (fls. 208 e 2009). Nessa Assembleia, a acionista Fernanda Cristina Carneiro Lino presidiu a Mesa, e a acionista Mayara Cristina Lourenço atuou como secretária.

Em 26/09/2013, a ITANHANGÁ firmou novo Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra com a SB Agrícola Ltda. (fls. 430 a 444). Desta vez, assinaram pela ITANHANGÁ as acionistas Fernanda Cristina Carneiro Lino e Mayara Cristina Lourenço. De acordo com a nota de rodapé nº 8, encontrada na página 15 da Impugnação (fl. 689), o compromisso de compra e venda original, firmado em 13/07/2012, determinava que a promissária vendedora aguardasse o processo de aprovação pelo INCRA até 30 de março, prorrogável por mais 30 dias. Com a expiração do prazo

contratual, o compromisso original perdeu validade, de modo que as Partes resolveram ratificar sua intenção por meio de novo ato celebrado, desta vez, em setembro de 2013.

Por fim, no mesmo dia 26/09/2013, foi lavrada a Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 228 a 233, formalizando a alienação da FAZENDA pela ITANHANGÁ para a pessoa jurídica SB Agrícola Ltda. Nesta Escritura, a ITANHANGÁ foi representada pela sua Diretora Presidente Fernanda Cristina Carneiro Lino e pela sua Diretora Vice-Presidente Mayara Cristina Lourenço. O preço pactuado foi de R\$ 26.820.000,00.

Cumpra ainda registrar que, segundo demonstrado pela Vigésima Alteração do Contrato Social da RIO NORTE, a sociedade PANORAMA (representada por Fernanda Cristina Carneiro Lino) e Mayara Cristina Lourenço permaneceram integrando o quadro societário da Contribuinte até 22/03/2016, data em que a PANORAMA se retirou da sociedade, e Fernanda Cristina Carneiro Lino nela ingressou (fls. 474 a 501).

Segundo a Autoridade Fiscal, "os fatos relatados confirmam de forma clara o planejamento tributário fraudulento referente à alienação da Fazenda Rio Norte. Percebe-se que o único objetivo da fiscalizada e de seus sócios foi o de construir artificialmente uma situação para fugir da apuração e recolhimento do ganho de capital decorrente da venda do imóvel rural". Ainda segundo a Autoridade Fiscal:

O benefício tributário indevido ocorreu em razão de que, em vez de a Rio Norte calcular e recolher o IRPJ e a CSLL incidentes sobre o ganho de capital por alienação de bem do seu Ativo Imobilizado, à alíquota de 15%, acrescido do adicional de 10%, no caso do IRPJ, e à alíquota de 9%, no caso da CSLL, **alíquotas essas que incidiriam sobre o montante do ganho de capital auferido**, a fiscalizada, por meio dessa operação fraudulenta, fez na verdade foi transferir a tributação para um outro CNPJ, de uma suposta empresa de comercialização de imóveis próprios, criada exclusivamente para o fim do planejamento tributário abusivo, de forma a obter uma tributação favorecida, cuja **base de cálculo foi reduzida por meio dos percentuais de presunção do lucro** de 8% do faturamento (IRPJ) e 12% do faturamento (CSLL).

Diante desses fatos, a Autoridade Fiscal concluiu que "a alienação da Fazenda Rio Norte deve ser tratada de acordo com a legislação tributária que disciplina a matéria sobre ganho de capital na venda de imóveis rurais, classificados no Ativo Imobilizado". E concluiu, ainda, que "o sujeito passivo de fato desta transação é a pessoa jurídica Rio Norte".

Para fins de cálculo do ganho de capital, a Autoridade Fiscal considerou o preço pactuado (R\$ 26.820.000,00) como valor de alienação, e o custo de aquisição da FAZENDA contabilizado no valor de R\$ 32.525,62, de modo que a matéria tributável apurada alcançou o montante de R\$ 26.787.474,38.

Cumpra também registrar "que os valores dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Itanhangá Agropecuária S/A, a título de IRPJ e CSLL respectivamente nos valores de R\$ 530.400,00 e R\$ 290.490,18, foram deduzidos dos valores apurados no presente lançamento de ofício".

A qualificação da multa de ofício encontra-se justificada entre os parágrafos 48 e 57 do Relatório Fiscal. Registre-se, ainda, que a Autoridade Fiscal arrolou Fernanda Cristina Carneiro Lino (CPF nº 008.310.279-59) e Mayara Cristina Lourenço (CPF nº 043.970.989-05) como responsáveis solidárias com base no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional, conforme fundamentação encontrada no Demonstrativo de Responsáveis Tributários de fls. 596 a 600.

Do Lançamento e do Relatório Fiscal, a Contribuinte e a Sr^a Mayara Cristina Lourenço foram cientificadas em 30/05/2017 (fls. 652 e 654), e a Sr^a Fernanda Cristina Carneiro Lino, em 31/05/2017 (fl. 656).

Irresignadas, em 23/06/2017 (fl. 673), a Contribuinte e as Senhoras Mayara Cristina Lourenço e Fernanda Cristina Carneiro Lino apresentaram a Impugnação de fls. 675 a 740, mais anexos.

Preliminarmente, as Impugnantes alegam que o lançamento é nulo em razão da incompetência da Autoridade Lançadora.

Em seguida, sustentam que inexistiu simulação na reorganização societária e na efetiva venda realizada pela ITANHANGÁ. Afirmam que a cisão da Contribuinte se fundamentou em razões econômicas e empresariais. Nesse sentido, alegam que a Contribuinte já vinha enfrentando dificuldades para continuar explorando atividades típicas do agronegócio, razão pela qual "decidiram, por meio da cisão, inaugurar um novo segmento de negócios, qual seja, iniciar um negócio de compra e venda de bens imóveis, aproveitando de suas expertises e conhecimentos regionais".

Afirmam ainda que, ao contrário do que supôs a Autoridade Fiscal, os entendimentos com a SB Agrícola somente tiveram início após a cisão, de modo que defendem a legitimidade da operação.

Também alegam que o lançamento é nulo em razão de erro na eleição do sujeito passivo, pois, se ocorreu uma alteração tardia no objeto social da ITANHANGÁ capaz de justificar o lançamento, este deveria ter sido feito em nome da ITANHANGÁ, jamais em nome da RIO NORTE.

Alegam, ainda, a nulidade do lançamento em razão da ocorrência de erros na determinação da base de cálculo, e também por conta da indevida desconsideração dos valores recolhidos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins pela ITANHANGÁ.

Por fim, contestam a qualificação da multa de ofício, a aplicação de juros sobre a multa de ofício e a atribuição de

responsabilidade solidária às Senhoras Mayara Cristina Lourenço e Fernanda Cristina Carneiro Lino.

É o relatório.

Na decisão de piso, a DRJ julgou improcedentes as impugnações e manteve integralmente os créditos tributários lançados de ofício, inclusive a multa qualificada e o vínculo de responsabilidade tributária atribuído às Sras. Mayara Cristina Lourenço e Fernanda Cristina Carneiro Lino. A ementa do acórdão restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. SUJEIÇÃO PASSIVA. GANHO DE CAPITAL.

Eventos societários eivados de artificialidade, realizados sem propósito negocial algum, não têm eficácia perante o Fisco. E uma vez que restou demonstrado que a operação real envolveu alienação de imóvel rural realizada por empresa que explora atividade agrícola, mostra-se correta a conclusão da Autoridade Fiscal de que a matéria tributável corresponde a ganho de capital, e não a receita operacional decorrente de atividade imobiliária de empresa constituída no bojo da estratégia abusiva.

GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. LUCRO PRESUMIDO. VTN SUBAVALIADO.

Para fins de apuração do ganho de capital percebido na alienação de imóvel rural por pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, estabelece que o valor de alienação corresponde ao Valor da Terra Nua (VTN) declarado na forma do art. 8º da referida Lei. No entanto, a Administração Tributária não está vinculada ao valor declarado pela Contribuinte nos casos de "subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas", conforme dispõe o art. 14 da mesma Lei. Nessa hipótese, a Autoridade Fiscal encontra-se autorizada a desconsiderar o VTN, e partir para o valor real da operação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Quando restar caracterizada qualquer uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio), é cabível a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO OU ESTATUTO.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas com a decisão de piso, a contribuinte e as responsáveis solidárias interpuseram recurso voluntário, em peça única, na qual reiteraram as alegações da impugnação e juntaram novos argumentos, dialogando com o acórdão *a quo*.

Considerando a desnecessidade de voltar a relatar os argumentos da impugnação, destaco as alegações que dizem respeito diretamente à decisão ora combatida.

Preliminares.

Nulidade do lançamento - incompetência da autoridade lançadora.

O argumento de nulidade por incompetência da autoridade lançadora centra-se na questão da jurisdição territorial, uma vez que a contribuinte tinha domicílio fiscal em Sinop/MT, quando do início do procedimento fiscal, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil estariam lotados na DRF/Goiânia, cuja jurisdição não alcançaria o município citado.

A DRJ, por sua vez, concluiu pela improcedência da alegação das impugnantes com o argumento de que os AFRFB integravam equipes especiais de fiscalização com jurisdição regional.

Sobre a fundamentação da DRJ, as recorrentes alegam que, no início do procedimento fiscal, em 15/06/2015, os AFRFB ainda não estariam investidos dos poderes investigatórios, o que somente teria ocorrido em dezembro/2015. Ademais, a DRJ não teria demonstrado que a fiscalizada se enquadraria no conceito de "grandes contribuintes" para que os AFRFB da Equipe de Fiscalização de Maiores Contribuintes - EFMAC estivessem autorizados a realizar o procedimento.

Erro na determinação da base de cálculo - apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural - inobservância do art. 19 da Lei nº 9.393/96.

Neste item, o cerne da questão posta pelas recorrentes é o argumento de que a apuração do ganho de capital deveria atender à determinação do artigo 19 da Lei nº 9.393/96, que determina que o valor de venda do imóvel rural seria o VTN declarado. Contudo, a fiscalização não o teria aplicado, uma vez que apurou o ganho de capital tomando como preço o valor efetivamente ajustado entre as partes no contrato de compra e venda.

A DRJ, ao apreciar esse tópico, ponderou que a fiscalização não estaria vinculada ao VTN declarado pela contribuinte nos casos de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

As recorrentes argumentam que a DRJ realizou uma operação de "salvamento" dos autos de infração, pois na ausência de VTN ou no caso de subavaliação, a RFB deveria lançar mão das "informações sobre preços de terras, constantes de sistema" instituído pela RFB. Não haveria, portanto, autorização legal para utilizar o valor da escritura para apuração do ganho de capital.

Erro na determinação da base de cálculo - apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural - inobservância do art. 11 da IN 257/2002.

No recurso voluntário, as recorrentes alegam que a DRJ teria deixado de examinar o argumento de lesão ao disposto no artigo 11 da IN SRF nº 257/2002. Segundo as recorrentes, firmes em precedente do CARF, haveria um erro na apuração da base de cálculo porque o valor das benfeitorias deveria ter sido tributado como receita da atividade rural.

A DRJ, por sua vez, ao analisar as questões atinentes às alegações de defeitos na apuração da base de cálculo, considerou correta a apuração do ganho de capital tendo como custo o valor que constava nos Livros Diário e Razão.

Mérito.

As recorrentes reiteraram os argumentos de mérito da impugnação nos tópicos **Da cisão da Rio Norte com aquisição do imóvel pela Itanhangá e da alienação do imóvel pela Itanhangá para a SB Agrícola; Da constituição da Itanhangá; e Legitimidade da operação - exercício regular de direito - lógica da fiscalização contrária aos precedentes do CARF - validade da cisão - opção legítima pela forma de tributação.**

No mérito, segundo as recorrentes, a DRJ teria considerado como elemento central da fundamentação dos autos de infração a existência de prévio acordo entre alienante e comprador. A DRJ teria concluído que seria mais verossímil a versão da fiscalização de que haveria um promessa de venda da Rio Norte para a SB Agrícola anterior aos atos contratuais realizados.

Para contrapor este entendimento, as recorrentes alegam, resumidamente: (i) a SB Agrícola não tinha existência jurídica no Brasil antes da cisão parcial da contribuinte, que verteu o patrimônio para a Itanhangá; (ii) não teria ocorrido nenhuma diligência por parte das contratantes antes do Compromisso de Venda e Compra, pois tais diligências seriam posteriores à celebração do contrato, por força das cláusulas elencadas no recurso; (iii) o pagamento de 4% do valor no momento da assinatura do Compromisso de Venda e Compra, antes de qualquer diligência, seria praxe, pois o valor seria devolvido caso houvesse problema na documentação; (iv) o Sr. Paulo Franz, que disponibilizou os recursos para o pagamento da primeira parcela, não seria representante da SB Agrícola, mas um terceiro interessado em

arrendar a área, o que também seria de interesse da alienante e da adquirente; (v) a fiscalização entrou em contato com a adquirente e não encontrou indício de que houvesse qualquer combinação negocial antes dos atos realizados.

Em relação à Itanhangá, as recorrentes destacam que a DRJ teria focado em dois elementos: (i) que não teria havido outras aquisições imobiliárias relevantes no período; e (ii) que a cisão só teria sido registrada após a alienação ser encetada.

Na primeira matéria, as recorrentes argumentam que houve a aquisição de outro imóvel. Ademais, a Itanhangá somente teria recebido os recursos relativos à operação de venda para a SB Agrícola em setembro de 2013 e o tempo até o início do procedimento de fiscalização (meados de 2015) seria exíguo para a identificação de oportunidades nos moldes que estariam sendo prospectados.

Sobre a segunda parte, as recorrentes alegam que a cisão teria sido averbada na matrícula mãe, relativa à área como um todo (Fazenda Rio Norte). O desmembramento é que teria ocorrido somente em 2013.

Excesso de exação: necessária dedução dos tributos pagos pela Itanhangá e da comissão de corretagem.

Neste ponto, as recorrentes reiteram as argumentações da impugnação, pugnando pela dedução dos montantes de PIS e COFINS pagos pela Itanhangá e, também, pela subtração das corretagens do valor do ganho de capital.

Aduzem as recorrentes que, ao contrário do que alegou a DRJ, os julgadores não estão vinculados à Solução de Consulta COSIT nº 48/2014, que afirma que, na sistemática do lucro presumido, a comissão de corretagem não pode ser deduzida, já que inexistente norma autorizativa expressa.

Inaplicabilidade da qualificação da multa.

Neste ponto, alegam as recorrentes que, ao contrário do que entendeu a DRJ, os atos praticados foram transparentes e lícitos e não configuram simulação. Desta forma, não haveria suporte para a aplicação da qualificação da multa de 75% para 150%.

As recorrentes reiteraram os argumentos da impugnação nos itens **Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício e Absoluta improcedência da responsabilização dos administradores.**

Ao final, as recorrentes pedem a improcedência dos autos de infração e, se não for o caso, a redução dos valores conforme exposto na peça recursal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se por meio de contrarrazões, nas quais, em síntese, reforça pontos da fundamentação dos autos de infração e destaca o acerto da decisão da DRJ.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos legais. Deles, tomo conhecimento.

Preliminares.

Nulidade do lançamento - incompetência da autoridade lançadora.

Neste tópico, é de se destacar que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade competente para a realização dos procedimentos fiscais e para o lançamento de ofício, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A competência decorre de expressa previsão legal conforme a dicção do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

[...] (grifei)

A organização da RFB em unidades locais e regionais advém de mera racionalização da atividade administrativa, em respeito ao princípio da eficiência, e não afeta a

competência legal dos AFRFB, cuja atuação é nacional. Não se vislumbra, portanto, incompetência da autoridade lançadora, nos termos do artigo 59, I, do Decreto nº 70.235/72.

Daí não resultar em nulidade do lançamento de ofício o fato de ser efetuado por AFRFB lotado em unidade distinta daquela onde se localiza o domicílio tributário do sujeito passivo.

Sobre a matéria aplica-se a Súmula CARF nº 27, que tem efeito vinculante por força da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, *verbis*:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Neste tópico, portanto, voto por afastar a preliminar de nulidade.

Erro na determinação da base de cálculo - apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural - inobservância do art. 19 da Lei nº 9.393/96.

Para examinar este tópico, é preciso, inicialmente, fazer menção ao artigo 19 da Lei nº 9.393/96, que regula a apuração de ganho de capital, para fins de IRPJ e CSLL, na alienação de imóveis rurais:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Destaque-se que o artigo 8º do diploma legal, ao qual o artigo 14 remete de forma expressa, determina que "o VTN refletirá o preço de mercado de terras".

É oportuno ressaltar que, ao inserir o dispositivo relativo ao ganho de capital para fins de IRPJ e CSLL na lei que versa sobre ITR, o legislador criou um certo equilíbrio tendente a evitar que o Valor da Terra Nua declarado pelo sujeito passivo seja subavaliado. Em outras palavras, o proprietário de imóvel rural que subavaliar o VTN para fins de apuração do Imposto Territorial Rural - ITR terá um custo também subavaliado para fins de apuração de ganho de capital.

Contudo, nos termos do artigo 148 do CTN, não há uma vinculação absoluta da fiscalização aos valores declarados pelos sujeitos passivos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os

esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifei)

Destarte, acertou a DRJ ao avaliar que os valores declarados pela contribuinte não mereciam fé. É o que se pode depreender do seguinte trecho:

Como se sabe, porquanto exaustivamente debatido neste processo, em julho de 2012, a Contribuinte, como promitente vendedora, celebrou um compromisso de alienação da FAZENDA (ou de parte dela como fez questão de destacar na Impugnação) pelo valor de R\$ 26.820.000,00. Ainda assim, meses depois, por ocasião da entrega do Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), declarou como valor total do imóvel apenas R\$ 2.000.000,00 (fl. 1.094), e depois das exclusões admitidas pela legislação do ITR chegou ao VTN de R\$ 1.000.000,00, que neste momento pretende ver aplicado no cálculo do ganho de capital. Ora, com toda certeza estamos diante da hipótese legal de "subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas", que autoriza a Autoridade Fiscal a desconsiderar o VTN, e partir para o valor real da operação.

Impende destacar que a contribuinte declarou, para fins de ITR, em relação a toda a propriedade, um VTN de R\$ R\$ 1.000.000,00 e alienou parte dessa propriedade, cerca de metade da área, por R\$ 26.820.000,00.

É evidente que o VTN declarado não estava de acordo com o disposto no artigo 8º da Lei nº 9.393/96. Portanto, não há que se falar em apurar o ganho de capital com base no valor do VTN declarado.

Neste caso, portanto, é de se aplicar o disposto no artigo 14 da Lei, por remissão expressa do artigo 19:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais. (grifei)

A redação do artigo 14 diz respeito à apuração do ITR, quando não houver VTN declarado ou quando este seja subavaliado. É preciso que se diga que está tratando da apuração do imposto que incide sobre a propriedade, isto é, de um momento em que não há preço de venda.

Como o artigo 19 remete expressamente para o artigo 14, é preciso interpretá-lo diferenciando as duas situações, ou seja, quando ele é aplicado para a apuração do ITR (propriedade) e quando ele é aplicado para a apuração de IRPJ e CSLL (ganho de capital).

No caso da apuração do ITR, não há preço de venda. Desta forma, se não houver preço de venda e se o VTN não tiver sido declarado ou o VTN tenha sido subavaliado, considerar-se-á as informações sobre preços de terra constantes no sistema da RFB. Não é por outra razão que o texto prevê que a fiscalização irá considerar esses valores.

Em síntese, a norma determina que a RFB efetue o lançamento - leia-se, arbitre o valor - e que, neste procedimento, poderá considerar valores registrados em seus sistemas. O que a lei faz é autorizar a utilização de um parâmetro para o arbitramento, nos termos do artigo 148 do CTN citado acima.

Todavia, neste caso, tem-se o valor de mercado, que atende a exigência do artigo 8º da Lei. É o preço pelo qual o negócio foi efetivamente realizado. Não merecendo fé o VTN declarado, pois evidentemente não reflete o valor de mercado, tributa-se com base no valor efetivo do contrato. Essa é a regra geral de tributação dos ganhos de capital, conforme artigo 521, § 1º, do Decreto nº 3.000/99:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso.

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

[...] (grifei)

Entendo, portanto, que a fiscalização acertou ao tributar com base no valor efetivamente negociado pelas partes.

Ademais, mesmo que houvesse um erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tal vício seria sanável e não teria o condão de provocar a nulidade dos autos de infração, conforme os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Neste tópico, voto por afastar a preliminar de nulidade.

Erro na determinação da base de cálculo - apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural - inobservância do art. 11 da IN 257/2002.

À partida, é de se lembrar que a contribuinte, no ano-calendário 2013, era optante pelo lucro presumido. Assim, o artigo 11 da IN SRF nº 257/2002 deve ser interpretado em conjunto com os artigos 14, 19 e 20 do mesmo diploma normativo:

Resultado da atividade rural

Art. 11. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas auferidas e das despesas incorridas no período de apuração, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa jurídica rural.

§ 1º O resultado na alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra nua e observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22, compõe o resultado da atividade rural.

§ 2º Integra também o resultado da atividade rural a realização da contrapartida da reavaliação dos bens utilizados exclusivamente na atividade rural.

§ 3º O resultado da atividade rural, apurado na forma desta Instrução Normativa, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas rurais.

Determinação do lucro real

Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

§ 1º O encargo de depreciação dos bens, calculado à taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

§ 2º O valor a ser excluído, correspondente à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente destinado à atividade rural e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

§ 3º A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur.

§ 4º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

Lucro Presumido

Art. 19. A pessoa jurídica rural poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, desde que não se utilize de qualquer dos incentivos aplicáveis a essa atividade, observado o disposto nesta Instrução Normativa e nas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Art. 20. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada. (grifei)

Da leitura dos dispositivos, vê-se que não há, em nenhum caso, o que se corrigir na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, mormente quando a pessoa jurídica opta pelo lucro presumido.

Explico.

A pessoa que exerce a atividade rural, nos termos da IN em análise, e que apure as bases de cálculo de IRPJ e CSLL pelo lucro real pode se beneficiar da depreciação acelerada incentivada. Nessa sistemática, no ano calendário da aquisição (ou construção), a pessoa pode fazer, na contabilidade, a depreciação à taxa ordinária e excluir na escrita fiscal (Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR) o restante do valor do bem a depreciar (exceto terra nua). O valor excluído no primeiro ano, deve ser controlado na parte B do LALUR e adicionado nos anos seguintes, de acordo com a depreciação ordinária lançada na contabilidade. Caso o bem seja alienado antes que o saldo de depreciação acelerada incentivada seja zerado, o montante controlado na parte B do LALUR deverá ser considerado receita da atividade rural.

O que a norma diz é que, além do ganho de capital, cujo custo será o valor contábil, a pessoa deverá reconhecer, também, como receita da atividade rural, o montante de depreciação incentivada acelerada que estiver controlada na Parte B do LALUR.

No caso das pessoas tributadas pelo lucro presumido, isso somente poderá ocorrer se a pessoa houver sido tributada pelo lucro real em anos anteriores e ainda mantiver algum valor de depreciação acelerada incentivada na parte B do LALUR.

In casu, as recorrentes apenas lançam alegações genéricas sobre uma hipotética infração ao disposto no artigo 11 da IN SRF nº 257/2002. Não houve a apresentação de valores de depreciação acelerada incentivada por meio de LALUR. Caso houvesse, o efeito seria o acréscimo desses valores ao resultado da atividade rural, sem que se alterasse o ganho de capital.

Por outro lado, a fiscalização atuou conforme a regra geral do artigo 19 da IN em comento.

Ademais, o eventual erro na apuração da base de cálculo seria sanável e não configuraria hipótese de nulidade de acordo com as disposições dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, neste ponto, também voto por afastar a preliminar de nulidade.

Mérito.

A questão relevante para o deslinde do presente feito reside na forma como se interpreta o conjunto de atos realizados pela contribuinte e pela Itanhangá para vender parte da Fazenda Rio Norte para a SB Agrícola.

Ao tratar a matéria, a fiscalização considerou que os atos são simulados, com o fito de escapar fraudulentamente da tributação mais rigorosa, uma vez que deixou-se de apurar o ganho de capital na Rio Norte e a Itanhangá apurou os tributos considerando o produto da alienação do imóvel como receita bruta da atividade.

Como consequência da simulação, a fiscalização considerou que a venda foi realizada pela Rio Norte. Esta seria a contribuinte.

Como a Rio Norte não exerce a atividade de compra e venda de imóveis próprios e tinha o imóvel escriturado no ativo não circulante, a autoridade lançadora tributou o ganho de capital adicionando-o diretamente às bases de cálculo de IRPJ e CSLL no Lucro Presumido.

De outra banda, a contribuinte e os recorrentes argumentam nos recursos voluntários que os atos jurídicos realizados seriam todos perfeitamente válidos.

Os argumentos das recorrentes procuram situar a compreensão dos fatos narrados no campo dos planejamentos tributários, ou, na expressão mais corrente da doutrina brasileira, da elisão fiscal.

Neste campo, em abstrato, o sujeito passivo tem proteção constitucional para organizar sua atividade empresarial, seja no aspecto operacional, seja nos aspectos administrativos e societários, da forma mais eficiente que encontrar, mesmo que tal organização leve à redução da carga tributária que, de outra forma, seria mais gravosa.

De fato, os sujeitos passivos, na ordem constitucional pátria, não estão obrigados a se submeter à tributação mais onerosa, desde que se limitem a planejamentos tributários legítimos.

Entretanto, em que pese a insistência da contribuinte e das recorrentes em analisar individualmente cada um dos atos jurídicos, a análise hodierna da legitimidade dos planejamentos tributários não se dá com apego à formalidade dos textos legais, observando-se em abstrato a validade do conceito de cada classe de ato individualmente realizado.

É preciso olhar para os atos efetivamente realizados. E olhá-los em seu conjunto, como uma pintura, para se compreender o quadro como um todo, e não isoladamente, como se fossem pinceladas no éter.

Em síntese, o que alegam as recorrentes é que a Rio Norte estava enfrentando dificuldades na sua atividade operacional e, assim, os sócios decidiram ingressar em novo ramo, qual seja, de compra e venda de bens imóveis. É o que se pode depreender do seguinte trecho do recurso voluntário:

Isto se dava porque a exploração de atividades agrícolas naquela área não se mostrava vantajosa, sem uma escala bem maior, que a RIO NORTE não possuía. Portanto, em que pese toda a tradição da RIO NORTE no segmento de cultivo e plantio de arroz, milho e soja e também pecuária, inaugurado há mais de 30 (trinta) anos, isto é, em 1984, sua atividade principal vinha padecendo diante de novas exigências setoriais e de uma crise financeira aguda que assola o País, desde 2008.

Daí porque, os sócios da RIO NORTE decidiram, por meio da cisão (Fls. 163 a 172), inaugurar um novo segmento de negócios, qual seja, iniciar um negócio de compra e venda de bens imóveis, aproveitando de suas expertises e conhecimentos regionais, extremamente importantes para esse fim, sobretudo no Estado do Mato Grosso.

Todavia, a pretensão das recorrentes - que integram um Grupo Econômico de fato, como se verá a frente - esbarrava numa questão tributária importante. A alienação da área rural da qual era proprietária desde 1984 a preços de mercado, considerando o baixíssimo custo registrado em sua contabilidade, levaria a um forte ganho de capital a ser tributado pela adição às bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

A determinação da forma de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL quando da alienação de um bem que foi, originalmente, registrado em conta do Ativo Imobilizado e que serviu às atividades operacionais da sociedade empresária e de seu Grupo Econômico, deve ser feita de acordo com a situação do bem no momento de sua aquisição e não no momento da venda. Nesse sentido, é firme a jurisprudência deste Conselho, como se pode observar no julgado abaixo, cuja ementa está reproduzida na parte que interessa:

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica ou da controladora. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua incorporação, servindo de parque fabril da Controladora. (Acórdão nº 1401-002.832, de 25/08/2018, relatoria do conselheiro Daniel Ribeiro Silva)

Convém trazer à colação trechos da fundamentação do voto, cujas razões de fato e de direito são bastante semelhantes às tratadas no presente processo, permitindo a aplicação da lógica jurídica que o anima:

O cerne da questão está em se analisar a efetiva natureza contábil dos bens imóveis objeto da fiscalização, bem como acerca da possibilidade de sua reclassificação do ativo imobilizado para o ativo circulante antes da sua venda.

Oportuno se faz rememorar o contexto fático das operações. A contribuinte foi constituída em novembro de 2010, e no mês seguinte recebeu em integralização de seu capital por meio de imóveis, de sua Controladora. Em seqüência, no início de 2011, os imóveis integralizados (vindos da Controladora), todos, alugados à Controladora, por um prazo de cinco anos.

A recorrente os classificou no Ativo Não Circulante, subgrupo imobilizado e assim lá permaneceram até 31/10/2012, quando, após ter certeza de sua alienação (com a assinatura de um Memorando de Entendimentos com a CSHG), foram reclassificados para o sub grupo Realizável a Longo Prazo e, em 01/11/2012, reclassificados para o Ativo Circulante (imóveis/terrenos para venda).

De fato, como bem concluiu a DRJ, os imóveis alienados nunca perderam a sua natureza de ativo imobilizado. Neste sentido, destaca que desde que se iniciaram as tratativas para a venda dos imóveis, por exemplo, para a CSHG Logística, em maio de 2012, os imóveis permaneceram classificados no Ativo Não Circulante.

De fato, como bem concluiu a DRJ, os imóveis recebidos para integralização do capital da recorrente jamais deixaram de ser o que eram na Controladora, ou seja, eram imóveis e/ou terrenos que faziam parte de seu parque fabril, portanto eram bens do ativo imobilizado. Tanto é que foram assim classificados na escrituração da recorrente, aliado ao fato de que logo após a integralização foram, todos, alugados à Controladora por um prazo de cinco anos.

Então, os imóveis recebidos não poderiam ser classificados no ativo circulante (estoques), pois, apesar de constar no objeto social da recorrente, a administração, aluguel, compra e venda de imóveis próprios, tais imóveis não eram destinados à venda, ou seja, não faziam parte de venda no curso ordinário de seu negócio.

Isto porque, a classificação do bem como ativo permanente (bem necessário à manutenção da atividades da empresa) deve ser verificado no momento da sua aquisição ou incorporação à empresa, e nesse caso, não restam dúvidas que os imóveis que serviam de parque fabril para a Controladora, e alugados por um período de 5 anos estavam corretamente classificados.

Não fosse assim, bastaria antes de se proceder à alienação de quaisquer bens do ativo imobilizado, alterar o objeto social da empresa para o tributar como receita operacional, evitando a tributação pelo ganho de capital quando fosse o caso.

Ressalte-se ainda que, a classificação como ativo imobilizado não impede que o referido ativo seja locado ou eventualmente vendido, entretanto as tributações correspondentes são distintas.

[...]

De toda forma, apenas para fins de debate, a jurisprudência administrativa mais recente tem adotado a mesma linha de entendimento da DRJ, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. GANHO DE CAPITAL. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ATIVO CIRCULANTE. EFEITOS TRIBUTÁRIOS

A receita obtida com a venda de bens do ativo permanente sujeita-se à apuração de ganho de capital. No regime do lucro presumido, o ganho de capital deve ser somado à base de cálculo, obtida pela aplicação de percentual pertinente à atividade econômica sobre a receita bruta auferida no trimestre.

Para efeitos tributários, a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente, de a atividade imobiliária também integrar aquele objeto e da reclassificação contábil, efetivada, no ano-calendário precedente ao da venda, pela transferência dos bens do ativo permanente para o ativo circulante, como se mercadorias fossem.

(Acórdão 1302-002.327 de 27/07/2017 Relator Conselheiro Gustavo Guimarães da Foseca)

A presente turma também se deparou com tal análise em pelo menos duas oportunidades, sendo também foram Acórdãos de minha relatoria, e as decisões foram unânimes quanto ao ponto ora analisado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2010

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. ATIVO PERMANENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

A alienação de direito minerário registrado junto ao Departamento Nacional de Produção Mineral DNPM é receita não operacional. A classificação contábil de um bem como ativo imobilizado tem que ser analisada de acordo com a sua destinação prevista no momento da sua aquisição, e não no momento da sua venda.

(Acórdão 1401002.041 de 16 de agosto de 2017 CMP Ferro e Mineração Ltda)

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original.

Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

(Acórdão 1401002.158 de 19 de fevereiro de 2018 Zambonato Construções Ltda) - grifei.

Diante desse quadro, segundo o raciocínio das recorrentes, o Grupo Econômico estaria diante de duas opções válidas, com diferentes cargas tributárias: realizar a venda diretamente por meio da Rio Norte ou criar uma nova sociedade com uma atividade própria de compra e venda de imóveis próprios.

Pensado dessa forma, o conjunto de atos poderia amoldar-se ao conceito de planejamento fiscal, na lição de José Luís Saldanha Sanches:

O planejamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planejamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das operações fiscais de um determinado sujeito passivo. (Sanches, José Luís Saldanha. Os limites do planejamento fiscal: substância

e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional.
Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 21 - nota de rodapé) - grifei.

Na esteira dos argumentos lançados pelos recorrentes, o planejamento realizado pelo Grupo Econômico ao qual pertence a PS TRÊS, configurado nos atos jurídicos realizados em sequencia (*step by step transactions*), seria legítimo e estaria ancorado em razão extratributária, em outras palavras, não padeceria de abusividade pois não teria sido realizado com o objetivo exclusivo de economizar tributos. Também não padeceria de vícios como fraude, simulação ou sonegação.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Já se viu que a norma tributária imperativa determina que a tributação do bem imóvel registrado originariamente no ativo imobilizado deve ser feita na forma de ganho de capital.

Neste diapasão, o bem imóvel deveria ter sido vertido para o patrimônio da Itanhangá - pessoa jurídica pertencente ao Grupo Econômico, sob a mesma direção - como ativo imobilizado. Mormente quando se constata que a Itanhangá, quando foi constituída, tinha como objeto social "*a exploração de atividades agrícolas e pecuárias em terras próprias ou de terceiros*".

Entretanto, os atos jurídicos realizados em sequência buscaram contornar essa norma imperativa.

O ponto mais relevante aqui é a versão do patrimônio da Rio Norte para a Itanhangá. **O imóvel sai do ativo imobilizado da Rio Norte e chega no ativo circulante (estoque) da Itanhangá.**

Não há controvérsia em relação a esse ponto, como se pode ver do seguinte trecho do recurso voluntário:

O que fez o contribuinte no caso foi uma opção legítima. A ITANHANGÁ existe, foi regulamente constituída, classificou desde o início o imóvel em seu ativo circulante (fl. 337/340), foi criada para empreender atividade imobiliária, com sede própria e sem utilizar do nome ou estrutura da RIO NORTE.

2012:

BALANÇO PATRIMONIAL	
Descrição	Saldo Atual
ATIVO	2.677.429,07D
ATIVO CIRCULANTE	791.955,08D
DISPONÍVEL	726.087,76D
NUMERÁRIO	717.404,56D
CAIXA GERAL	717.404,56D
CAIXA	717.404,56D
BANCOS	8.683,20D
BANCOS CONTA MOVIMENTO	3.333,87D
BANCO SICREDI C/C 88751-0	3.333,87D
BANCOS CONTA APLICAÇÃO	5.349,33D
BANCO SICREDI	5.349,33D
ESTOQUES	65.867,32D
ESTOQUES MATRIZ	65.867,32D
ESTOQUES DE IMÓVEIS P/REVENDA	65.867,32D
TERRENOS RURAIS	32.525,62D
CONSTRUÇÕES	33.341,70D

Em resumo, o imóvel cuja alienação deveria ser tributada pela regra do ganho de capital foi retirado por meio das operações societárias descritas no Relatório Fiscal - e confirmadas pelos documentos e admitidas pelas recorrentes - para compor o ativo circulante de uma nova empresa, recém criada, para contornar a norma tributária imperativa.

E tudo isso dentro do mesmo grupo econômico, controlado pelas mesmas pessoas.

É corrente na doutrina a classificação dos grupos de sociedades em duas categorias, a saber, os grupos “de fato” e os “de direito”. Segundo a lição de José Engrácia Antunes:

o critério subjacente a esta distinção reside na existência ou inexistência de um instrumento jurídico de constituição do grupo (“rectius”, de criação de uma direção económica unitária) e de um regime jurídico específico a este aplicável. (ANTUNES, José A. Engrácia. Os grupos de sociedades – estrutura e organização da empresa plurissocietária. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 73).

A direção econômica unitária é traço característico dos grupos de sociedade. Nos grupos de fato, os poderes de direção têm origem em instrumentos [ou situações de fato] aos quais a lei não associa nenhum regime jurídico especial, tais como participações majoritárias, acordos parassociais e relações econômicas de dependência, “*o que significa que aquele poder, a existir e a ser exercido, apenas o poderá ser como um mero poder de facto, que vive sujeito e enquadrado pelos cânones gerais do direito das sociedades*” (ANTUNES, José A. Engrácia, Op. Cit., p. 73).

A direção unitária é evidente quando se observa que a Rio Norte é controlada pela Panorama (99%), que a Itanhangá era controlada pela Panorama (49,99%) e pela Fampart (49,99), sendo responsáveis direta ou indiretamente as Sras. Mayara Cristina Lourenço e Fernanda Cristina Carneiro Lino.

Quando se observa o conjunto de atos realizados, vê-se que o grupo econômico decidiu retirar da Rio Norte o único patrimônio relevante, reduzindo-lhe praticamente 90% do capital, de R\$ 760.000,00 para R\$ 76.600,00. Enquanto isso, a Itanhangá surgiu com capital de R\$ 689.400,00.

A Rio Norte tinha como objeto social a exploração de atividades agrícolas e pastoris em terras próprias e de terceiros. Neste contexto, o imóvel era ativo imobilizado. Ao final das sucessivas alterações societárias realizadas entre 06/2012 e 01/2013, a Itanhangá passou a ter como objeto social a compra e venda de bens imóveis e o imóvel - que pertencia ao grupo desde 1984 e sempre tinha sido ativo imobilizado - estava registrado contabilmente no estoque.

O que se conclui é que o grupo econômico, diante da carga tributária que incidiria sobre a venda da Fazenda Rio Norte, resolveu “matar” a pessoa jurídica Rio Norte, retirando-lhe o único patrimônio relevante para o desenvolvimento de seu objeto social, e, nesse processo, como uma operação de alquimia, “transformar” o ativo imobilizado em ativo circulante, com o fito de obter - ilicitamente - vantagem tributária relevante.

E, para a completa compreensão dos fatos, é preciso lembrar que esses eventos ocorrem em meados de 2012, no bojo da negociação de parte da Fazenda Rio Norte com a SB Agrícola.

De fato, a cisão parcial da Rio Norte e a consequente versão do patrimônio para a Itanhangá datam de 01/06/2012. Apenas 4 dias após a cisão, em 05/06/2012, foi constituída a pessoa jurídica que iria adquirir o imóvel em questão. Por fim, em 13/07/2012, foi lavrado o Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel Rural.

Vê-se que houve a preocupação de formalizar os contratos em tal ordem para aparentar que a negociação entre a Itanhangá e a SB Agrícola teria ocorrido inteiramente após a cisão da Rio Norte, de forma a tentar dar um verniz de legalidade ao conjunto de atos realizados.

Contudo, em que pese a formalização do instrumento contratual ser posterior à data da cisão da Rio Norte, é de se ver, até pelas características do contrato, que a negociação tinha de ter sido encetada anteriormente.

Vejamos.

Primeiro, pelo valor. Trata-se de uma área que estava sendo vendida por R\$ 26.520.000,00. E os adquirentes seriam investidores estrangeiros. Evidentemente, não é um negócio que se faça de um dia para o outro.

Segundo, porque o negócio dependia de um desmembramento da área total da Fazenda Rio Negro, que era de 4.388,5140 hectares, em duas parcelas, sendo a primeira ("*parcela 01*") de 2.194,0448 ha e a segunda de 2.194,4692. Isso requer um conhecimento detalhado do imóvel, suas utilidades, recursos, localização. Conhecimento que demanda prospecção.

Terceiro, o pagamento inicial de R\$ 1.020.000,00 deveria ser efetuado no prazo de 10 dias após a celebração do contrato.

Os recursos para o pagamento da primeira parcela vieram do Sr. Paulo Franz, interveniente no contrato. Segundo as recorrentes, este não seria representante da adquirente. Mas, é de se ponderar não é de uma hora para outra que se encontra um terceiro, com interesse em arrendar determinada área rural, com vultosos recursos disponíveis para ingressar no negócio e que tenha interesses convergentes e a confiança de adquirente e alienante.

Quarto, parte dos valores pagos a título de arras seriam perdidos pela promitente compradora para a promitente vendedora. Vê-se que o risco assumido pela adquirente (e pelo interveniente) é muito alto para que se admita, como argumentam as recorrentes, que as diligências seriam todas realizadas somente após a celebração do contrato.

Além das características do negócio, que se pode entrever pelas cláusulas do contrato, a coincidência das datas chama atenção. A compradora SB Agrícola foi constituída em 05/06/2012, ou seja, apenas 4 dias após a cisão que verteu o patrimônio da Rio Norte para a Itanhangá. O Instrumento de Compromisso acima citado foi firmado em 12/07/2012.

E o contrato foi levado à averbação no Registro de Imóveis, na matrícula do imóvel, o que redundava em direito real de aquisição, nos termos dos artigos 1.417 e 1.418 do Código Civil:

Do Direito do Promitente Comprador

Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

Art. 1.418. O promitente comprador, titular de direito real, pode exigir do promitente vendedor, ou de terceiros, a quem os direitos deste forem cedidos, a outorga da escritura definitiva de compra e venda, conforme o disposto no instrumento preliminar; e, se houver recusa, requerer ao juiz a adjudicação do imóvel.

Embora houvesse condição suspensiva, o acordo era irrevogável e, portanto, produzia os efeitos previstos na norma civil.

Novamente, vê-se que a negociação não foi iniciada no momento em que o instrumento contratual foi formalizado.

Além de se tratar de um conjunto de atos com o fito de contornar a norma tributária imperativa e de os atos terem sido realizados no bojo da negociação da venda de parte da Fazenda Rio Norte para a SB Agrícola, impende também apreciar a artificialidade da interposição da Itanhangá no negócio realizado.

À partida, sobre a artificialidade dos atos, impende ressaltar que as alterações societárias foram feitas dentro do grupo econômico, pelas pessoas que comandavam Rio Norte, Itanhangá, Panorama, Famparte.

Para corroborar a artificialidade das operações, merece destaque o fato de a Itanhangá não ter auferido nenhuma outra receita de venda de imóveis próprios, desde sua criação até a fiscalização. O que se vê, de fato, é que (em nome da) Itanhangá negociou-se tão-somente as parcelas 01 e 02 da Fazenda Rio Norte com a SB Agrícola, até porque parece inverossímil a hipótese de realizar - de fato - a atividade de compra e venda de imóveis em valores vultosos em área rural sem a contratação de um único empregado. A única aquisição de imóvel de valor ínfimo e de pessoa ligada não tem o condão de desfazer essa conclusão.

Pouco importa, em verdade, que a efetiva compra e venda, que estava condicionada pela obtenção de autorizações/licenças a serem emitidas pelo poder público, tenha ocorrido apenas em 2013. Os atos realizados entre 06/2012 e 01/2013 demonstram que havia uma vultosa negociação para a venda do imóvel rural e, no bojo dessa negociação, o grupo econômico ao qual pertencia a Rio Norte realizou diversos atos contratuais e societários artificiais para contornar de forma ilícita a norma tributária imperativa, que determinava a tributação do ganho de capital.

O que se pode observar, além de qualquer dúvida razoável, é que houve um cuidado, no âmbito formal, de firmar os instrumentos contratuais em determinada ordem cronológica para dar a aparência de que a decisão de efetuar a cisão do patrimônio da Rio Norte em favor da Itanhangá não estaria vinculada à negociação com a SB Agrícola. A exiguidade de tempo entre os atos é sintoma exatamente da contradição entre a necessidade de dar andamento ao negócio e criar a aparência de desvinculação entre atos societários e a compra e venda.

Houve, portanto, um planejamento tributário abusivo, cujos efeitos tributários pretendidos não podem ser opostos ao fisco.

O planejamento tributário abusivo não encontra guarida no sistema jurídico porque configura a tentativa de gerir não os próprios negócios, mas os negócios do Estado, uma vez que pretende fazer os efeitos justributários decorrerem da vontade do sujeito passivo (*ex-voluntate*), quando tais efeitos devem decorrer da lei (*ex lege*).

A meu ver, trata-se de fraude à lei, nos termos expressos pelo artigo 166 do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

[...]

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Tratando-se de matéria controvertida, impende uma digressão sobre a aplicação da fraude à lei ao direito tributário.

Inicialmente, é preciso lembrar que Marco Aurélio Greco classifica a segunda fase do debate sobre planejamento tributário como "*liberdade com limite em fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas*" (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 133).

Segundo Greco, fraude à lei configura um limite à liberdade de realizar planejamentos tributários.

Rui Duarte Morais (MORAIS, Rui Duarte. *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*. Porto: Publicações Universidade Católica, 2005. p 232 - 236), no que diz respeito aos planejamentos tributários abusivos internacionais, opera a partir do conceito de fraude à lei. Neste diapasão, destaca três elementos para caracterização da fraude à lei, por meio da qual o sujeito passivo escaparia da lei normalmente aplicável, colocando-se sob a égide de outra "mais conveniente para os seus interesses".

O primeiro é o elemento material, que se configura com "uma alteração voluntária de uma determinada realidade, 'factual' ou 'jurídica' [...] de forma a não estarem preenchidos (ou deixarem de estar) os elementos de conexão que definem a jurisdição".

Segundo, o elemento legal seria a fuga da própria norma material que determinaria a aplicação do sistema justributário e da norma imperativa nacional.

Por fim, o elemento intencional da fraude, que, segundo a lição de Rui Duarte Morais, há de ser interpretado como intuito a ser aferido objetivamente a partir das circunstâncias conhecidas, independentemente de seu ânimo volitivo. Todavia, é preciso que sobressaia da análise do caso concreto a motivação fiscal, ou seja, estar-se-ia muito próximo da exigência, para a caracterização da legitimidade da operação (ou conjunto de operações) da exigência do *business purpose test*, típico dos regimes da *common law*, ou dos requisitos de razões extrafiscais das normas gerais antiabuso dos sistemas jurídicos da *civil law*.

A este respeito, vale citar as palavras de Edilson Pereira Nobre Júnior, no artigo *Fraude à Lei*:

*A formulação do instituto da fraude à lei não é recente. Recua ao Direito romano, mais precisamente aos albores da República, sendo designado, conforme notícia Max Kaser, por *fraus legi facta*, e correspondente ao comportamento que, embora respeitando a letra da lei, violava o seu espírito. O seu repúdio, não encontrando previsão expressa, deveria se manifestar pela interpretação extensiva da lei proibitiva.*

[...]

Segundo Umberto Morello, a problemática da fraude à lei alcança interesse quando proibições e limites postos à autonomia privada, não sendo violados diretamente, são, ao contrário, iludidos mediante acordos ou procedimentos articulados de modo a respeitar a letra da lei. A concretização de dita fórmula – diz o autor – opera-se com orientações diversas, sendo a primeira delas a definida como objetiva, para qual é bastante que as partes obtenham, mediante o negócio que venham a praticar, o resultado que é proibido pela norma imperativa. Em outro passo, na concepção subjetiva, o negócio é tido como perpetrado em fraude à lei e, portanto, ilícito, quando satisfeitas duas condições, a saber: a) o negócio deve perseguir uma finalidade idêntica, ou semelhante, àquela vedada; b) deve se encontrar presente a intenção da parte de defraudar ou iludir a lei imperativa. Alude ainda a uma terceira corrente, a qual sustenta que nas hipóteses apresentadas como casos de fraude à lei se trataria somente de interpretar: a) mais amplamente a norma, cuja aplicação se evitou, para o fim de considerar ilícitas as situações nas quais o negócio não vise à finalidade igual, mas tão só análoga à proibida; b) a real substância do negócio realizado, independente das formas empregadas.

[...]

Não se mostra inteiramente pacificada a delimitação da eficácia do reconhecimento da fraude à lei. Antonio Gullón Ballesteros, coerente com o texto da codificação espanhola, aponta que a sanção para a prática em comento não se radica na invalidade de pleno direito. O legislador, ao invés, expressamente, reportou-se à lei que se pretendeu defraudar, impondo a sua aplicação. Desse modo, a declaração judicial da fraude há de operar para remover o obstáculo para a incidência da lei que o ato ou negócio jurídico evitou. A nulidade, sem dúvida, poderá consistir em meio para a obtenção desse resultado.

O art. 166, caput, do Código Civil, volta-se à afirmação de ser nulo o negócio jurídico perpetrado em fraude à lei. Isso não quer dizer, contudo, que a invalidade é a consequência principal do reconhecimento do comportamento fraudador. Em primeiro lugar, está a aplicação da lei defraudada. A nulidade não deixa de ostentar relevo, pois quase sempre será o meio pelo qual se faz possível preponderar o preceito que a parte ou as partes pretenderam afastar.

É preciso ainda não olvidar – como o fazem Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery – que toda vez que a ordem

jurídica, para a hipótese de sanar violação de norma imperativa, refere-se a um resultado específico, este deverá preponderar sobre a nulidade. É o caso, v.g., de cessão de crédito penhorado, a qual é vedada pelo art. 298 do Código Civil, mas que, ao invés de inválida, assoma ineficaz em face de previsão específica da hipótese pelo art. 593, II, do Código de Ritos ainda então em vigor. Daí não ser possível se excluir a produção de outros efeitos, inclusive de conteúdo patrimonial, no que concerne ao reconhecimento da fraude à lei.

Da mesma maneira, a invalidade pode não se mostrar como o principal deles. As peculiaridades da situação jurídica concreta é que disciplinarão a eficácia a ser esperada com o instituto. De outro lado, não se pode desconhecer que a fraude à lei configura instituto de caráter e alcance genérico, não sendo, portanto, privativo do direito civil, mas que, em face da condição deste de direito comum, dirige sua incidência às mais diversas espécies de relações jurídicas. (disponível em <https://www5.trf5.jus.br/documento/?arquivo=Fraude+a+lei.pdf&tipo=p2603>, acesso em 28/02/2019)

Atendendo os requisitos da fraude à lei, é de se lembrar que a norma imperativa é a que estabelece que a alienação de imóveis do ativo imobilizado, no Lucro Presumido, deve ser tributada na forma de ganho de capital. E os atos artificiais realizados buscaram a aplicação da norma de tributação da receita operacional no Lucro Presumido (norma de contorno), conforme bem descrito no Relatório Fiscal.

Oportuno mencionar que encontra amparo na jurisprudência o tratamento da fraude à lei no âmbito da administração, como se pode ver no seguinte acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

Ementa

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS.

- A constituição de nova sociedade, com o mesmo objeto social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço, em substituição a outra declarada inidônea para licitar com a Administração Pública Estadual, com o objetivo de burlar à aplicação da sanção administrativa, constitui abuso de forma e fraude à Lei de Licitações Lei n.º 8.666/93, de modo a possibilitar a aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica para estenderem-se os efeitos da sanção administrativa à nova sociedade constituída.

- A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconSIDERAR a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde

que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular.

- *Recurso a que se nega provimento.* (Recurso Ordinário em MS nº 15.166 - BA (2002/0094265-7), de 07/08/2003, relator Ministro Castro Meira) - grifei.

Na seara tributária, em sentido semelhante, vale mencionar, na parte que releva para a presente discussão, o seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. SÚMULA 435 DO STJ. GRUPO ECONÓMICO. PRESCRIÇÃO PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO. INOCORRÊNCIA.

2. Em matéria de responsabilidade tributária de terceiros, prevalece o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal contra as pessoas elencadas no artigo 135 do CTN tem sua admissibilidade restrita às hipóteses de prática de atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatuto ou ainda dissolução irregular da sociedade. A esse propósito, a utilização de interposta pessoa, para esconder a administração de fato da empresa caracteriza ato em fraude à lei a autorizar o redirecionamento da execução. (TRF4, AG 5017763-81.2017.404.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE) grifei.

No mesmo sentido, a decisão exarada em 29/03/2016 pela 4ª Turma do TRF5 no Agravo de Instrumento nº 143113:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR RECONHECIDA. REDIRECIONAMENTO PARA O CORRESPONSÁVEL. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA ACOLHIDA. MANUTENÇÃO DO CORRESPONSÁVEL DA EMPRESA SUCEDIDA NO POLO PASSIVO DO EXECUTIVO FISCAL. POSSIBILIDADE.

4 - A dissolução irregular da empresa revela ato de fraude à lei que autoriza a despersonalização e inclusão do sócio no polo passivo do feito executivo, o que já havia sido formalizado nestes autos. No entanto, a inclusão da Associação Seridoense como sucessora não exclui a responsabilidade do corresponsável da primeira executada, principalmente quando o apurado nos autos deixa dúvidas acerca da eficácia futura do ato de constrição para pagamento da dívida.

Ainda no campo do direito tributário, vale destacar o trecho abaixo do Acórdão exarado pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação/Remessa necessária nº 5002989-54.2011.4.04.7114/RS :

Assim, pode-se afirmar com convicção que, factualmente, a empresa não está em funcionamento há muitos anos e que o ajuizamento do pedido de autofalência supervenientemente à exclusão do REFIS buscou apenas, em descompasso com a

verdade material, dar aparência de regularidade ao encerramento das atividades da empresa, com o escopo de evitar a responsabilização dos sócios-administradores pelo pagamentos dos tributos devidos.

Tem-se, portanto, que a dissolução irregular da empresa ocorreu no início de 2008 e que manutenção dos pagamentos irrisórios do REFIS deu-se em fraude à lei, pois a empresa não atendia as disposições legais que autorizavam o parcelamento, tanto que restou excluída do REFIS no ano de 2009. Ainda, descoberta a manobra, sobreveio o pedido de autofalência, o qual, conforme analisado na ação ordinária, visou dar aparência de legalidade ao término das atividades e isentar os sócios-administradores de qualquer responsabilidade.

No que tange à aplicação do instituto da fraude à lei no direito tributário, tenho que a vedação à atuação em fraude à lei é basilar do sistema jurídico. Não está limitada ao direito civil. Não se pode olvidar que o sistema jurídico é erigido como um sistema de normas, ou seja, de linguagem prescritiva, que se direciona a orientar as condutas interpessoais.

Destarte, a atuação por meio de atos artificiais para contornar normas imperativas, normas cogentes, é contrária ao direito em qualquer dos seus ramos. A fraude à lei é incompatível com o sistema jurídico como um todo.

Diante do exposto, não é de se acolher as alegações das recorrentes sobre a regularidade da cisão da Rio Norte, da versão da Fazenda Rio Norte no patrimônio da Itanhangá, da venda do imóvel pela Itanhangá para a SB Agrícola.

Também não é de se acolher o argumento de erro na identificação do sujeito passivo, pois, como demonstrado, o ato de cisão e versão do patrimônio foi realizado em fraude à lei. Para fins tributários, é correta a interpretação da fiscalização de que o sujeito passivo é a Rio Norte.

Assim, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Excesso de exação: necessária dedução dos tributos pagos pela Itanhangá e da comissão de corretagem.

De pronto, é preciso mencionar que a fiscalização já deduziu, na apuração de ofício dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, os valores destes tributos que foram pagos pela Itanhangá. É o que se pode ver no seguinte trecho do Relatório Fiscal:

47. Devemos observar ainda que os valores dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Itanhangá Agropecuária S/A, a título de IRPJ e CSLL respectivamente nos valores de R\$530.400,00 e R\$290.490,18, foram deduzidos dos valores apurados no presente lançamento de ofício.

O que pedem as recorrentes é que se deduza dos créditos tributários de IRPJ e CSLL os montantes pagos a título de PIS e COFINS.

Neste aspecto, andou bem a decisão da DRJ, cuja fundamentação adoto como razão de decidir.

VALORES RECOLHIDOS PELA ITANHANGÁ

No item III.4 da Impugnação, a Contribuinte requer o aproveitamento dos valores recolhidos pela ITANHANGÁ a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em referência à receita da venda da FAZENDA. Nesse sentido, é a seguinte a argumentação da Contribuinte:

III.4 - Indevida desconsideração dos valores recolhidos pela ITANHANGÁ

123. Os valores objeto do lançamento foram devidamente levados à tributação pela ITANHANGÁ, que procedeu ao recolhimento dos tributos incidentes sobre a sua receita, conforme se observa da cópia dos DARFs (Doc. 17).

124. Ocorre, porém, que inexplicavelmente apenas os valores recolhidos < título de IR e CSSL foram deduzidos do montante que está sendo exigido, ignorando-se, pois, os valores recolhidos a título de PIS e COFINS, nos montantes de R\$174.330,00 e R\$ 804.600,00, respectivamente.

125. Ora, tratam-se todos de exações recolhidas por conta da mesma operação e administrados pela mesma entidade, Receita Federal do Brasil. São, inclusive, inequivocamente compensáveis entre si, a teor do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão."

126. Daí porque, a autuação acabou representando excesso de exação e cobrança em duplicidade, além de encerrar incongruência inexplicável.

127. Portanto, se por absurdo forem mantidos estes Autos Infracionais, imperativo será determinar a redução dos montantes cobrados, abatendo-se os valores retro mencionados, ou, o que se afigura até mesmo mais correto, reconhecer a nulidade do lançamento.

A Contribuinte tem razão quando alega que são compensáveis os valores pagos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em referência à receita da venda da FAZENDA, porquanto indevidos em razão de a ITANHANGÁ não ter praticado o fato gerador que teria justificado esses pagamentos. No entanto, o que deixou de observar é que o mesmo art. 74, em seu § 1º, estabelece que a compensação será efetuada mediante a entrega de declaração pelo sujeito passivo.

Desse modo, o pedido da Contribuinte não pode ser atendido, pois, diversamente do procedimento adotado pela Autoridade Fiscal em relação aos valores recolhidos a título de IRPJ e

CSLL, a restituição ou o aproveitamento dos valores pagos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (tributos esses que não compuseram o lançamento ora combatido) somente podem se dar por meio da transmissão de um PER/DComp, nos termos da legislação de regência.

Não vejo como se poderia, em sede de recurso voluntário, deduzir dos créditos tributários de IRPJ e CSLL lançados de ofício em desfavor da Rio Norte os valores pagos/declarados de PIS e COFINS pela Itanhangá .

Quanto ao desconto dos valores de corretagem, penso que também acertou a DRJ na decisão de piso, pois, conforme o dispositivo normativo anteriormente citado, no lucro presumido, o ganho de capital "*corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil*".

A pretensão da contribuinte carece, então, de dispositivo legal autorizativo.

Caso a contribuinte quisesse aproveitar as despesas de corretagem, deveria ter optado pelo lucro real.

Neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Qualificação da multa.

A atuação das recorrentes em fraude à lei, com todo o arranjo artificial acima descrito, amolda-se à hipótese de qualificação da multa de ofício de que trata o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 c/c art 72 da Lei nº 4.502/64, verbis:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

[...]

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

Lei nº 4.502/64:

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

Como se viu, a sequência de atos realizada pelas recorrentes teve o fito de alterar substancialmente os critérios pessoal e de valor da regra matriz de incidência tributária, reduzindo substancialmente o crédito tributário. A conduta enquadra-se na parte final do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, acima grifado.

O fato jurídico tributário corretamente apurado de ofício pela autoridade lançadora era configurado com a Rio Norte Agropastoril como contribuinte (critério pessoal) e tinha como base de cálculo o ganho de capital. Essas características essenciais foram alteradas de forma para que a Itanhangá figurasse como pretensa contribuinte e os tributos fossem apurados com base em receita bruta.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário e manter a qualificação da multa de 75% para 150%.

Absoluta improcedência da responsabilização dos administradores.

Neste ponto, a fiscalização logrou demonstrar os requisitos para a aplicação da responsabilidade solidária de que cuida o artigo 135, III, do CTN, ou seja, os poderes de administração das Sras. Fernanda Cristina Carneiro Lino e Mayara Cristina Lourenço, bem como a atuação decisiva nos contratos e alterações societárias, com infração à lei, conforme já exposto neste voto.

As razões de atribuição de responsabilidade foram resumidas pela autoridade lançadora nos seguintes termos:

41. Por fim, deve ser ressaltado o fato de a Rio Norte e a Itanhangá serem controladas pelas pessoas físicas, Mayara Cristina Lourenço e Fernanda Cristina Carneiro Lino. A primeira, como sócia administradora da fiscalizada e, a segunda, como sócia administradora da Itanhangá, compõem o quadro societário destas pessoas jurídicas. Além disso, elas integram respectivamente, como representantes, o quadro societário da Fampart e Panorama.

42. A sequência de atos praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas a começar pela cisão patrimonial da fiscalizada e finalizando com a transferência jurídica da Fazenda Rio Norte para a SB Agrícola, passando pelas diversas alterações nos contratos/estatutos social das empresas, demonstra que as Senhoras Mayara Lourenço e Fernanda Lino participaram efetivamente e de forma decisiva no plano traçado com o objetivo de reduzir os tributos incidentes na venda da Fazenda Rio Norte.

43. Os fatos relatados confirmam de forma clara o planejamento tributário fraudulento referente à alienação da Fazenda Rio Norte. Percebe-se que o único objetivo da fiscalizada e de seus sócios foi o de construir artificialmente uma situação para fugir da apuração e recolhimento do ganho de capital decorrente da venda do imóvel rural. (grifei)

A Sras. Fernanda Cristina Carneiro Lino e Mayara Cristina Lourenço participaram de todas as etapas da fraude, assinando os instrumentos contratuais, participando das assembleias e das alterações contratuais.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de
ofício**

Nesta matéria, aplica-se a Súmula CARF nº 108, que determina

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator