



PROCESSO	10120.756280/2022-15
ACÓRDÃO	1102-001.425 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. RECLASSIFICAÇÃO PARA O CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL.

A alienação de bem do ativo imobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante. Na atividade imobiliária, a receita da atividade é aquela produzida pela venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda. O tratamento tributário das atividades imobiliárias dependerá da intenção inicial que envolveu a aquisição ou a construção do imóvel, sendo irrelevante eventual mudança de destinação verificada posteriormente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas; e no mérito, (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à exigência principal - vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Cristiane Pires McNaughton, que davam provimento, (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à qualificação da multa de ofício - vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que afastavam a qualificação, e (iii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, unicamente para afastar o agravamento da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator) e Fenelon Moscoso de Almeida, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao afastamento da multa agravada, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e redator do voto vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocado(a)) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte impugnação contra lançamento de IRPJ/CSLL, ano calendário 2017, que versa sobre regras aplicáveis ao ganho de capital na alienação de ativo imobilizado. Por bem resumir o litígio peço vênica para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 1609 e ss):

Trata-se de procedimento fiscal que apurou as seguintes infrações tributárias:

OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL

Falta de apuração e recolhimento de Ganho de Capital sobre alienação de ativo imobilizado conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
06/07/2017	234.211.982,81	225,00

Por decorrência, houve a formalização dos seguintes autos de infração:

IRPJ

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	58.552.995,70
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2022)		15.522.399,16
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		131.744.240,32
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		205.819.635,18

CSLL

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	21.079.078,45
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2022)		5.588.063,69
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		47.427.926,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		74.095.068,65

Em resumo, a autoridade fiscal faz os seguintes apontamentos no TVF de fls. 887 a 903:

um breve relato sobre a situação cadastral e societária do sujeito passivo e da pessoa jurídica adquirente do imóvel, a saber:

- Agromon S/A Agricultura e Pecuária;

- Quatás Participações S/A (Quatás);

Agromon S/A Agricultura e Pecuária

8. A sociedade empresária *Agromon S.A. Agricultura e Pecuária*, doravante *Agromon* ou simplesmente fiscalizada, é uma sociedade anônima fechada constituída em novembro de 1985. O seu domicílio fiscal localiza-se na cidade de Diamantino-MT e o objeto social principal é a criação de bovinos para corte, conforme informações constantes nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

9. O Capital Social integralizado conforme Escrituração Contábil Digital (ECD) do ano 2017 é de R\$57.552.245,00. Verifica-se que o Senhor Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49 é signatário desta ECD, na condição de Diretor Presidente da companhia. O Senhor Luiz Antônio também consta como representante legal da pessoa jurídica, conforme cadastro do sistema CNPJ.

10. No ano de 2017 o regime de apuração do IRPJ e da CSLL escolhido foi o do Lucro Presumido, pelo qual a base de cálculo destes tributos é calculada mediante a aplicação de percentuais determinados sobre a receita bruta do período.¹

⁽¹⁾ O sujeito passivo estava utilizando o regime do lucro real para apurar os tributos até ocorrer a transação de venda do imóvel no ano 2107 quando fez a opção pelo lucro presumido e, nos anos seguintes, retorna a fazer opção pelo regime do lucro real.

Quatás Participações S/A

14. A *Quatás Participações S/A*, CNPJ 28.000.635/0001-08, doravante *Quatás*, é uma sociedade anônima fechada constituída em maio de 2017, conforme deliberação dos acionistas registrada na Ata da Assembleia Geral de Constituição d Sociedade por Ações realizada em 17/05/2017.

15. Os acionistas presentes na Assembleia de constituição da *Quatás* foram a *Agromon* e a sociedade *MPE Participações em Agronegócios S.A*, CNPJ 04.743.819/0001-08, doravante *MPE*. Nesta assembleia, a *Agromon* esteve representada pelos Diretores Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49, e Gomes de Augusto Assis, CPF 414.831.627-53. A sociedade empresarial *MPE*, por sua vez, foi representada pelos Diretores Renato Ribeiro Abreu, CPF 181.839.567-34 e Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49.

16. O Capital Social inicial subscrito e integralizado pelos acionistas foi de R\$5.000,00 subdividido em 5.000 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, sendo que coube a cada um dos acionistas a subscrição de 2.500 ações (fls. 313 a 317).

17. O objeto social definido no art. 2º do Estatuto Social foi:

(a) administração de bens móveis e imóveis próprios e;

(b) participação em outras sociedades civis ou comerciais, na qualidade de sócia, acionista ou quotista (holding) no Brasil ou exterior.

18. Em 22/09/2017 os acionistas decidiram aumentar o Capital Social em R\$5.000,00 por meio da emissão de 5.000 novas ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, subscritas e integralizadas pelos acionistas proporcionalmente às suas participações no capital social.

19. Em 26/09/2017 os acionistas decidiram, sob condição suspensiva, transferir a totalidade das ações para os novos acionistas e aumentar o Capital Social em R\$35.500.000,00 por meio da emissão de 35.500.000 novas ações ordinárias nominativas e sem valor nominal ao preço de R\$1,00 por ação. (vide Ata de fls. 341 a 343).

20. Em 05/10/2017 ocorre a ratificação do aumento do capital social de R\$10.000,00 para R\$35.510.000,00, tendo em vista a verificação da condição suspensiva e a consequente transferência de 100% das ações da companhia para os novos acionistas, conforme indicado no quadro abaixo: (vide documentos de fls. 345 a 351).

Acionista	Perc (%)	Valor
Proterra BOF 1 Fundo de Invest. em Participações no Exterior	45,5%	17.399.900,00
Antônio Cláudio Lisboa Horta Barbosa	45,5%	9.055.050,00
Roberto Luiz Ravazi	9%	9.055.050,00

Análise da Venda da Fazenda Itaipu

21. No curso da auditoria fiscal, verificamos que a fiscalizada apurou de forma indevida os tributos incidentes sobre a venda de imóvel rural, na medida em que se utilizou do regime do lucro presumido na apuração da base de cálculo, quando deveria apurar e tributar o ganho de capital obtido na transação.

22. Por meio de conduta fraudulenta visando obter significativa redução na apuração de tributos federais, a fiscalizada transfere de forma indevida um imóvel para a conta de estoque do seu ativo circulante, o qual estava registrado no grupo imobilizado do ativo não circulante antes de ocorrer a sua venda.

23. A seguir, demonstraremos a artificialidade dos atos praticados pelo sujeito passivo envolvendo a apuração dos tributos incidentes sobre os recursos recebidos pela venda da Fazenda Itaipu, que não poderá ser oponível ao fisco, por falta de substância econômica.

26. Quanto ao benefício tributário indevido, verifica-se que a sua materialização ocorreu em razão de a fiscalizada ter deixado de 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.

27. Em vez disso, a fiscalizada fez na verdade foi alterar a classificação contábil do imóvel para a conta de estoque e utilizar-se de uma suposta atividade de comercialização de imóveis próprios, de forma a obter uma tributação mais favorecida, cuja base de cálculo foi reduzida por meio dos percentuais de presunção do lucro em 8% do faturamento para o IRPJ e em 12% para a CSLL.

29. Até o ano de 2017 o objeto social da fiscalizada era a exploração da atividade agropecuária, notadamente a criação de bovinos e o cultivo de grãos. Somente no início de 2017, em 27/01/2017, é que houve o registro na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso de uma Ata de Acionistas que deliberou incluir no objeto social da pessoa jurídica as atividades imobiliárias de compra e venda, aluguel e arrendamento de imóveis próprios (vide fls. 156 a158). Todavia, até a data de alienação da Fazenda Itaipu não há registro de outra transação relacionada à atividade imobiliária de compra e venda de imóveis. E depois da venda dessa fazenda, não houve igualmente nenhuma operação de comercialização de imóveis.

30. Tem-se ainda que a Fazenda Itaipu esteve registrada na Escrituração Contábil Digital da fiscalizada até o ano de 2016 como sendo um ativo imobilizado, evidenciando que o imóvel foi adquirido sem a intenção de ser vendido, ao contrário, pelas informações extraídas das DITR e Escriturações Contábil e Fiscal, constata-se que a fazenda foi utilizada para a exploração da atividade agropecuária até a data de sua alienação.

31. Somente na ECD de 2017, transmitida em 29/05/2017, é que a fazenda foi reclassificada para a conta de estoque. E observando a data de venda da Fazenda Itaipu (06/07/2017) e principalmente a data de constituição da Quatás², conclui-se que a transação de venda já estava em andamento quando da transmissão da ECD 2017, indicando que o registro da Fazenda Itaipu na conta de estoque tinha por objetivo criar um suporte formal para o planejamento fraudulento em curso na apuração dos tributos.

⁽²⁾ A sociedade empresarial Quatás foi criada em maio de 2017 pela Agromon e seus controladores com o objetivo de incorporar a Fazenda Itaipu e logo em seguida ser transferida aos detentores dos recursos financeiros que adquiriram a fazenda.

32. É importante frisar que, independente do momento de transmissão da ECD 2017, a simples reclassificação do imóvel para conta de estoques pouco tempo antes de ocorrer a venda não altera a essência dos fatos e das operações. Portanto era impositivo que a fiscalizada tivesse apurado e tributado o ganho de capital obtido na transação, em vez de ter-se utilizado dos percentuais de presunção do lucro para determinar a base de cálculo.

33. Constata-se ainda que, nos anos seguintes à venda da Fazenda Itaipu, a fiscalizada passa a optar pelo regime de tributação do lucro real e os rendimentos declarados são exclusivamente decorrentes do exercício da atividade rural. Após a venda da Fazenda Itaipu, não há registro de receita auferida pela exploração da atividade imobiliária, portanto, mais uma evidência do casuismo dos atos praticados pela fiscalizada para materializar a indevida vantagem tributária.

34. De acordo com o § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, a alienação de ativos não circulantes classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, devem se submeter à apuração do ganho de capital, desde que tal alienação não represente objeto ou atividade principal da pessoa jurídica, nos termos dos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

37. Os fatos relatados demonstram o planejamento tributário fraudulento referente à tributação dos recursos obtidos pela alienação da Fazenda Itaipu. Percebe-se que o único objetivo da fiscalizada e de seus acionistas foi o de construir artificialmente uma situação para fugir da apuração e recolhimento do ganho de capital decorrente da venda do imóvel rural classificado no seu ativo imobilizado.

O citado TVF traz também a forma de apuração do ganho de capital, para fins de incidência do IRPJ e CSLL (fls. 895 a 898).

A multa aplicada neste lançamento foi qualificada e agravada, conforme a seguir (fls. 898 a 901):

52. Os atos praticados pela fiscalizada e seus acionistas tiveram como único objetivo evitar a apuração e o recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital em razão da alienação da Fazenda Itaipu, na medida em que, a partir de atos meramente formais, apurou os tributos na forma de presunção da receita recebida pela venda do imóvel rural.

53. Verifica-se que estes atos tiveram como propósito alterar a essência do Fato Gerador dos tributos, pois o sujeito passivo tentou criar uma situação em que a base de cálculo apurada deixasse de ser o ganho de capital para tornar-se um percentual presumido do valor da transação.

54. A reclassificação contábil de um ativo imobilizado pouco antes de ocorrer a sua venda pretendia apenas fazer transparecer que a fiscalizada exercia uma atividade econômica que pudesse ser enquadrada como uma atividade operacional a ser tributada pelo regime do lucro presumido.

55. Entretanto, numa breve análise, constata-se o objeto social da fiscalizada sempre foi a exploração da atividade agropecuária, nunca houve o interesse em explorar a atividade de compra e venda de imóveis, nem antes e nem depois de ocorrer a venda da fazenda.

No curso da auditoria fiscal verificou-se que a única transação relacionada à atividade imobiliária foi a venda da Fazenda Itaipu, a qual serviu durante anos para a obtenção de receita pela exploração da atividade agropecuária.

56. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou ainda excluir ou modificar suas características essenciais de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados.

57. E a majoração da multa prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430 ocorre em razão de a fiscalizada não ter apresentado em diversas ocasiões os documentos/esclarecimentos solicitados, mesmo após diversas reiterações e advertência expressa de que seriam aplicadas sanções legais pela falta de apresentação ou apresentação em atraso dos itens solicitados por meio das intimações expedidas.

58. No período de quase 11 meses da auditoria fiscal, primeiro sob a forma de diligência fiscal e, posteriormente convertida em procedimento de fiscalização, é flagrante a conduta protelatória adotada pelo sujeito passivo. A maioria das intimações não foi inteiramente atendida, até mesmo simples solicitações de esclarecimentos não foram atendidas.

59. Os fatos relatados no Anexo I deste termo demonstram em detalhe que várias solicitações feitas aos representantes da fiscalizada não foram atendidas, bem como, evidenciam as dificuldades criadas para retardar o andamento da auditoria fiscal. Algumas das solicitações encaminhadas foram simplesmente ignoradas pelos representantes da fiscalizada, nem mesmo houve justificativa.

60. Merece destaque que a troca de mensagens eletrônicas com o Senhor José Remi Barth (fls. 778 a 785) e as respostas evasivas para as intimações encaminhadas ao representante legal Luiz Antônio da Cunha Pinto (fls. 791 e 800), em que é possível constatar a total falta de interesse dos representantes da fiscalizada em prestar os esclarecimentos solicitados.

61. Em apertada síntese, a falta de substrato econômico na alteração da contabilização da Fazenda Itaipu, cujos elementos, demonstram uma operação casuística com o único objetivo de dar aparência de legalidade na apuração dos tributos pelo regime do lucro presumido, demonstram o dolo e a consequente conduta fraudulenta do sujeito passivo e de seus controladores.

62. Presente a fraude e a conduta protelatória pelo não atendimento reiterado das diversas intimações, deverá ser aplicada a multa, no percentual de 225%, prevista

nos §§ 1º e 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96, sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido aos cofres da União.

Houve ainda a imputação de RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ao seguinte sujeito passivo:

SUJEITO PASSIVO			
Nome			
AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA			
CPF			
01.355.296/0001-26			
Logradouro			
TRAVESSA DIAMANTINO			
Número			
716			
Complemento			
QUADRA14 LOTE 22			
Bairro			
JARDIM GUARANA			
Cidade/UF			
DIAMANTINO/MT			
CPF			
78400000			
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome			
LUIZ ANTONIO DA CUNHA PINTO			
CPF			
483.032.407-49			
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Direito			
Logradouro			
AV COMANDANTE JULIO DE MOURA			
Número			
560			
Complemento			
COBERTURA 01			
Bairro			
BARRA DA TIJUCA			
Cidade/UF			
RIO DE JANEIRO/RJ			
CPF			
(21) 24382691			
CEP			
22621-252			

Segundo o TVF (fls. 902 e 903):

65. O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, e ainda a participação ativa na concepção do planejamento tributário fraudulento, levado a efeito com a intenção de reduzir artificialmente a carga tributária da pessoa jurídica, impõe ao Diretor Presidente Luiz Antônio da Cunha Pinto a sujeição passiva por responsabilidade solidária.

67. A arquitetura do planejamento tributário e a concretização dos ganhos na apuração dos tributos decorrem da fraude descrita no art. 72 da Lei 4.502/64 conforme já demonstrado neste termo. E sua materialização só foi possível a partir dos atos de gestão administrativa e comercial praticados pelo Senhor Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49, portanto, resta caracterizada a responsabilidade tributária pessoal definida pelo art. 135 do CTN.

Às fls. 904 a 914 foi organizado um Anexo I ao TVF, que retrata um histórico da ação fiscal, detalhando intimações e respostas.

A ciência do lançamento ocorreu em 14/07/2022, para o contribuinte (fls. 921). Para o responsável, ocorreu em 11/07/2022 (fls. 924).

Em 08/08/2022, mediante o Termo de Solicitação de Juntada de fls. 925 e 1249, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 928 a 1030, acompanhada dos documentos de fls. 1031 a 1248 e 1251 a 1259, alegando, em resumo, que:

3. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

A) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE A FISCALIZAÇÃO DEIXAR DE OBSERVAR O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DA IMPUGNANTE

A Impugnante, que possui domicílio tributário no Município de Diamantino, no Estado do Mato Grosso, foi intimada do início da Fiscalização pelo Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 127/129), que aponta BRASÍLIA / DF como local de sua lavratura

a fiscalização, que foi realizada em local diverso do domicílio tributário da Impugnante, deixou de observar a legislação que disciplina a matéria relativa ao domicílio tributário

Da leitura do caput do artigo 127 do CTN e do art. 202 do RIR/2018 verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, ex vido inciso II do art. 127 do CTN, o local de sua sede, e ainda, de acordo com o inciso I do art. 202 do RIR/2018, quando existir um único estabelecimento, o lugar onde este esteja situado.

a Administração só pode exigir que o contribuinte apresente informações e documentos na repartição fiscal de seu domicílio tributário, onde, obviamente, deverá ser realizada a fiscalização e, posteriormente, tramitar o processo administrativo fiscal.

a presente discussão não gira em torno no fato de o lançamento ser formalizado por Auditor Fiscal de jurisdição diversa do domicílio tributário da Recorrente, até mesmo porque esta celeuma já foi dirimida pela Súmula CARF nº 27

não se discute a possibilidade de a lavratura de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte, que teve sua controvérsia dirimida pela Súmula CARF nº 6: "É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte".

A questão orbita em torno da ilegalidade da fiscalização conduzida em domicílio tributário diverso do eleito pela Impugnante.

no curso da fiscalização, ante ao volume e complexidade de documentos e informações requeridas pelo Fisco, a Impugnante demonstrou a necessidade de ATENDIMENTO PRESENCIAL, com agendamento de reunião para esclarecimentos junto à Autoridade Fiscal, em virtude da documentação volumosa e complexa exigida em um pequeno lapso temporal, e, ainda, para que pudessem ser esclarecidos com maiores detalhes o teor da documentação que estava sendo solicitada

o Fisco expressamente reconheceu o pleito da Impugnante quanto ao atendimento presencial e informou que a apresentação dos documentos deveria ser realizada na Delegacia da Receita Federal de Goiânia

a Impugnante formulou pedido para que a entrega da documentação solicitada observasse o seu domicílio tributário, nos termos em que disciplina o art. 127 do CTN (fl. 262).

o Fisco reitera que a entrega pessoal dos documentos deveria ser realizada somente na Delegacia da Receita Federal de Goiânia e aponta que "o atendimento presencial na DRF/Goiânia para a entrega dos documentos é um ato discricionário da autoridade tributária não havendo relação normativa com o domicílio tributário do sujeito passivo"

a fiscalização conduzida em localidade localizada a mais de 1000 (mil) quilômetros de distância do domicílio tributário da Impugnante é causadora de evidente prejuízo a ensejar a nulidade do auto de infração

B) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE ERRO NO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR

O Fisco considerou que, apesar de a Impugnante utilizar-se do lucro presumido para tributar suas receitas, a tributação da venda do aludido imóvel deveria dar-se pelo ganho de capital obtido na transação

Então, apontou que o fato gerador dos tributos decorrente de ganho de capital, qual seja, a venda da Fazenda Itaipu, ocorreu em 06/07/2017, conforme consta no Auto de Infração do IRPJ (fls. 870/877), no de Infração da CSLL (fls. 878/884) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 887/903):

apesar de o Fisco concluir que "a transação de venda já estava em andamento quando da transmissão da ECD 2017", ou seja, em maio de 2017, de forma incoerente apontou a ocorrência do fato gerador como sendo em 06/07/2017.

Vale lembrar que o art. 51 da Lei nº 7.450/1985

a receita bruta de alienação será reconhecida no momento de efetivação do contrato de operação de compra e alienação, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso.

o caso de alienação de bem imóvel, basta a transmissão ou promessa de transmissão a qualquer título, mesmo que por instrumento particular, para que se considere ocorrido o fato gerador, ou seja, adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

qualquer que seja a situação em que ocorra a alienação do bem classificável no ativo não circulante (imobilizado), para fins de apuração do ganho de capital, encontra respaldo nas disposições do art. 116 do CTN

No presente caso, o memorando de entendimentos entre a Impugnante (vendedora) e a compradora foi firmado em 05/05/2017 (doc. 02), que, iniludivelmente, trata-se de documento representativo de compromisso, a definir a data de ocorrência do fato gerador em momento distinto do eleito pelo Fisco, conforme entendimento exarado na Solução de Consulta nº 45 - Cosit, de 24 de março de 2021 (doc. 03), assim ementada:

Por certo, trata-se de venda a prazo, ajustado no memorando de entendimentos entre a Impugnante (vendedora) e a compradora, firmado em 05/05/2017 (doc. 02), data em que deve ser reconhecida a receita da alienação

Os documentos a seguir listados e colacionados comprovam que a aludida alienação se deu a prazo:

Data	Descrição	Valor	Doc.
05/10/2017	Extrato Credit Suisse	4.903.000,00	4
06/10/2017	Extrato Banco Bradesco	19.689.931,23	5
29/09/2020	TED Banco Santander	39.610.245,40	6

mesmo que se considere que a data da venda da Fazenda Itaipu ocorreu em 06/07/2017, o que somente se admite a título de argumentação, ainda assim estaríamos diante de erro na definição do aspecto temporal do fato gerador, vez que, nesta hipótese o fato gerador dar-se-ia no encerramento do trimestre.

Este erro importa em vício material, vez que diz respeito a elemento constitutivo da obrigação tributária, como tem decidido o CARF:

houve frontal violação ao art. 142 do CTN, em virtude de não haver como correlacionar o fato gerador com o aspecto temporal do lançamento, ou seja, o fato gerador apurado não guarda correspondência com a data indicada na autuação.

a jurisprudência do CARF é no sentido de que no que se refere ao erro na apuração do aspecto temporal dos fatos geradores, o decidido com relação ao IRPJ estende-se, também, ao lançamento reflexo, no presente caso a CSLL, que é igualmente nulo

4. DA DECADÊNCIA

Reprise-se que, no presente caso, o memorando de entendimentos entre a Impugnante (vendedora) e a compradora, firmado em 05/05/2017 (doc. 02), iniludivelmente, trata-se de documento representativo de compromisso, a definir a data de ocorrência do fato gerador.

na data na qual a Impugnante foi cientificada do lançamento, em 14/07/2022, já havia transcorrido o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN

mesmo que se considere que o fato gerador ocorreu em 06/07/2017, conforme apontou o Fisco, o que somente se admite a título de argumentação, ainda assim a decadência já estaria consumada em 14/07/2022, data na qual a Impugnante foi cientificada do lançamento, pelo transcurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Em tópico próprio, que tratará "DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO", a Impugnante demonstrará que não resta "comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação", a ensejar a aplicabilidade da regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

A antecipação de pagamento de pagamento pode ser evidenciada nas DCTF de 2017 (doc. 07).

5. NO MÉRITO

A) DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL

a Impugnante passará a demonstrar que as conclusões equivocadas partiram de falsas premissas.

O Fisco aponta que, nos anos seguintes à venda da Fazenda Itaipu, a Impugnante passa a optar pelo regime de tributação do lucro real.

o Fisco omitiu o fato de que no ano-calendário de 2017 a receita bruta da Impugnante atingiu o montante de R\$ 413.608.127,11

por certo, no ano seguinte, SEQUER ERA FACULTADO À IMPUGNANTE OPTAR PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO, nos termos em que dispõe o art. 13 da Lei n' 9.718/1998, com redação dada pela Lei n' 12.814, de 2013

O Fisco aponta, também, que à exceção da Fazenda Itaipu, não há registro de receita auferida pela exploração da atividade imobiliária

a receita auferida na transação de venda da Fazenda Itaipu foi de R\$ 260.000.000,00 (duzentos e sessenta milhões de reais) e a receita da Impugnante com a venda de imóveis, no ano-calendário de 2017, totalizou a importância de R\$ 339.000.000,00 (trezentos e trinta e nove milhões de reais), conforme Discriminação da Receita dos Estabelecimentos por Atividade Econômica de 2017(doc. 09):

O Fisco assevera, também, que houve transferência de forma indevida de um imóvel para a conta de estoque do seu ativo circulante, o qual estava registrado no grupo imobilizado do ativo não circulante antes de ocorrer a sua venda.

a escrituração contábil digital entregue em 29/05/2017, repita-se, dentro do prazo estabelecido pela RFB, retrata os fatos contábeis até 31/12/2016,

justamente porque não tinha a intenção de negociar a curto prazo, a Fazenda Itaipu foi mantida, inicialmente, no ativo não circulante (imobilizado), e posteriormente, ante à disposição de vendê-la no prazo de até um ano, houve a reclassificação para o ativo circulante (estoque), em observância ao Pronunciamento Técnico CPC n' 27 (doc. 11) e ao Pronunciamento Técnico CPC n' 31 (doc. 12), conforme será demonstrado a seguir.

desde a sua aquisição a Fazenda Itaipu foi mantida em conta do ativo imobilizado, situação que permaneceu inalterada até o ano de 2016, quando a Impugnante alterou a classificação do contábil do imóvel, transferindo-o para conta de estoque, integrante do ativo circulante.

uma vez atendidos os requisitos do referido Pronunciamento Técnico, é possível a modificação da classificação contábil de um ativo. E quais são tais requisitos? Os comentados anteriormente: que ele seja colocado à venda em suas condições atuais e que tal venda seja altamente provável, como se infere dos itens 6 a 9 do Pronunciamento Técnico CPC nº 31 (doc. 12):

o Parecer Normativo nº 347, de 29 de outubro de 1970, firmou entendimento de que a forma de escriturar as operações do contribuinte é de sua livre escolha, sendo que tal escrituração poderá ser impugnada se estiver em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo:

a reclassificação da Fazenda Itaipu para o ativo circulante encontra amparo legal e contábil, principalmente em virtude do fato de que seriam os seus direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente (e foram realizados), ou seja, ao contrário do que entende o Fisco, para que haja a reclassificação do bem imóvel para o ativo circulante (estoque), se faz necessário que o bem esteja disponível para a venda imediata e sua venda seja altamente provável.

Coaduna com esse entendimento a Solução de Consulta da DISIT10/RFB nº 139/2006 (doc. 13), assim ementada:

Igualmente, o CARF, seguindo a diretriz da Solução de Consulta da DISIT 10/RFB nº 139/2006, firmou entendimento acerca da normalidade da transferência do imobilizado (não-circulante) para estoque (circulante):

O Fisco aponta, também, que até o ano de 2017 o objeto social da Impugnante era a exploração da atividade agropecuária, notadamente a criação de bovinos e o cultivo de grãos, vez que somente em 27/01/2017 houve o registro na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso de uma Ata de Acionistas que deliberou incluir no objeto social da pessoa jurídica as atividades imobiliárias de compra e venda, aluguel e arrendamento de imóveis próprios.

Saliente-se que foi realizada em 18/11/2016 a Assembleia Geral Extraordinária (doc. 14), que deliberou incluir no objeto social da pessoa jurídica as atividades imobiliárias de compra e venda, aluguel e arrendamento de imóveis próprios.

As firmas reconhecidas em 18/12/2016, comprovam que a referida Assembleia Geral Extraordinária (doc. 14) realizou-se no ano de 2016:

é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas à compra e venda de imóveis próprios, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito negocial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

se a Impugnante decidiu em novembro de 2016 explorar efetivamente a atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios e em maio de 2017 efetuou a venda do imóvel, não há de se falar em nenhuma conduta fraudulenta.

irrelevante, portanto, o fato de a atividade imobiliária não figurar anteriormente nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica. O importante é que os atos constitutivos da Impugnante traziam previsão de exercício de atividades imobiliárias de compra e venda de imóveis próprios no momento da venda da Fazenda Itaipu, o que ocorreu.

A Solução de Consulta nº 254 - Cosit, 15 de setembro de 2014 (doc. 15) coaduna com o entendimento de que inexistia a restrição temporal arguida pelo Fisco, assim ementada:

Há de se salientar, ainda, que o Fisco aplicou a seguinte legislação tributária para fundamentar o lançamento:

o quadro a seguir destina-se a fazer uma comparação da redação do § 14 do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 (publicada no DOU em 16/03/2017) com a redação da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 (§ 11 do art. 122):

Observe-se que na Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, nos termos do seu § 11 do art. 122, não havia previsão de que a apuração dos ativos "reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda" dar-se-iam como ganho de capital, sendo certo que esta alteração somente foi introduzida pela redação do § 14 do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 (publicada no DOU em 16/03/2017).

a modificação introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 (publicada no DOU em 16/03/2017) foi realizada sem nenhum amparo legal ou regulamentar, até mesmo porque não houve nenhuma alteração legislativa, neste interregno, que viesse a justificar a modificação normativa, conforme o quadro seguinte, que faz uma comparação entre as redações do § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.973/2014), do § 1º do art. 521 do RIR/99 e § 1º do art. 595 do RIR/2018, que trazem os dispositivos legais e regulamentares regedores da questão em discussão:

A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 (publicada no DOU em 16/03/2017) evidencia que na alteração introduzida pelo seu § 14 do art. 215 houve a majoração de tributos, tornando-o mais oneroso, pela fixação de nova base de cálculo

viola o princípio da legalidade, vez que é vedado aumentar tributo sem que a lei estabeleça, conforme dispõe o art. 150, I da CF, in verbis:

O CTN evidencia expressamente que a majoração de tributos e a fixação de sua base de cálculo somente pode ser estabelecida por lei, e ainda, de forma cristalina dispõe que "equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso", nos seguintes termos:

Mesmo que se considere válido o aumento de tributo introduzido pelo § 14 do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 [...] no presente caso, que se refere à cobrança realizada no ano de 2017, há de se levar em consideração o início de vigência de sua aplicação, vez que a alínea "b" do inc. III do art. 150 da Constituição prevê a necessidade de observância do princípio da anterioridade, ao vedar a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro no qual tenha havido o seu aumento:

no presente caso, no que se refere à tributação da CSLL, também houve violação à alínea "b" do inc. III do art. 150 da Constituição, vez que inobservada a anterioridade nonagesimal.

O CARF possui entendimento no sentido de que alterações introduzidas por instrução normativa, que torne mais onerosa a tributação, somente surtem efeitos no ano seguinte:

B) DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

o Fisco, em sua fundamentação, fez uma verdadeira confusão acerca dos fatos ensejadores da qualificação e do agravamento da multa de ofício, não distinguindo-os, a fim de possibilitar à Impugnante o pleno exercício de seu direito de defesa

a qualificação da multa encontra-se fundamentada, exclusivamente, na existência de dolo e conseguinte conduta fraudulenta decorrente da "falta de substrato econômico na alteração da contabilização da Fazenda Itaipu", por considerar que houve "uma operação casuística com o único objetivo de dar aparência de legalidade na apuração dos tributos pelo regime do lucro presumido".

O quadro a seguir sintetiza a ordem cronológica dos fatos jurídicos que ampararam a operação de venda da Fazenda Itaipu, destacando as datas as quais a Impugnante entende que ocorreram os fatos, e ainda, as datas que ocorreram no entendimento do Fisco, com a finalidade de demonstrar que, ainda que sejam adotadas as datas sugeridas pelo Fisco, o que se admite somente e título de argumentação, mesmo assim, não merecem prosperar as acusações de que a operação foi casuística e de que não houve substrato econômico:

Fato Jurídico	Data (Impugnante)	Data (Fisco)
Alteração estatutária (venda imóveis)	18/11/2016	27/01/2017
Reclassificação contábil (ativo circulante)	31/12/2016	31/12/2016
Transmissão ECD	29/05/2017	29/05/2017
Venda da Fazenda Itaipu – Fato Gerador	05/05/2017	06/07/2017

Relembre-se que, conforme preconiza Pronunciamento Técnico CPC n° 31 (doc. 12), que normatiza a modificação da classificação contábil de um ativo não circulante para o ativo circulante, "deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação":

não pode o Fisco se insurgir contra o fato de a Impugnante ter realizado a modificação da classificação contábil de um ativo não circulante para o ativo circulante dentro do prazo estabelecido no Pronunciamento Técnico CPC n° 31, até mesmo porque, a aludida modificação da classificação contábil de ativo a ser colocado para a venda em 2017, no caso a Fazenda Itaipu, somente poderia dar-se em 2016.

os atos constitutivos da Impugnante traziam previsão de exercício de atividades imobiliárias de compra e venda de imóveis próprios no momento da venda da Fazenda Itaipu, o que ocorreu.

A Solução de Consulta n° 254 - Cosit, 15 de setembro de 2014 (doc. 15) evidencia que não há nenhuma irregularidade a alteração de objeto social de pessoa jurídica quando o imóvel tenha sido adquirido antes da referida alteração, e consequentemente não estivesse destinado para a venda

o raciocínio do Fisco se mostra incompatível com a própria dinâmica e organização das entidades empresariais, que exigem, muitas vezes, a redefinição de suas atividades e a deliberação sobre a destinação a ser dada aos elementos patrimoniais, para fins de exploração do seu objeto social.

o substrato econômico decorre exatamente do processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas à compra e venda de imóveis próprios, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, inclusive quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

se a Impugnante decidiu em novembro de 2016 explorar efetivamente a atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios e em maio de 2017 efetuou a venda do imóvel, não há de se falar em nenhuma conduta fraudulenta, o que implica no cancelamento da qualificação da multa de ofício.

a jurisprudência do CARF é no sentido de que "a fraude deve ser minuciosamente justificada e comprovada":

a existência do dolo específico, que pressupõe o comprovado intuito de fraude, é condição sine qua nom para a qualificação da multa de ofício, conforme entendimento do CARF:

o Fisco sequer enquadrrou a conduta da Impugnante em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

a plena subsunção ao art. 72 da Lei nº 4.502/64 demanda constatar se houve a introdução pelo contribuinte de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer ou a exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador:

o Fisco reconhece que a Impugnante ofereceu à tributação as receitas decorrentes da ocorrência do fato gerador referente à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente da venda da Fazenda Itaipu:

o Fisco discorda tão somente do cálculo do tributo devido

Por todo o exposto, deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício aplicada no presente lançamento, e consequentemente, deve ser declarada a decadência do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

C) DO INDEVIDO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

ao mencionar genericamente o § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, o Fisco sequer indicou qual dos dispositivos, incisos I, II ou III, do aludido dispositivo legal restou violado e tampouco esclareceu que esclarecimentos não foram prestados ou quais documentos não foram apresentados, a ensejar o agravamento da multa:

a conduta arbitrária do Fisco, em determinar que o atendimento presencial deveria ser realizado na Delegacia da Receita Federal de Goiânia, ou seja, em localidade localizada a mais de 1000 (mil) quilômetros de distância do domicílio tributário da Impugnante é causadora de evidente prejuízo tendente a dificultar a apresentação dos esclarecimentos ou documentação requeridos.

a Impugnante atendeu, mesmo que o Fisco tenha entendido que de forma insuficiente, todas às intimações da Fiscalização, conforme se depreende do relato do próprio Fisco:

não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário. O CARF possui entendimento de que nestes casos é incabível o agravamento da multa:

a aplicação do agravamento da multa de ofício, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilitar, total ou parcialmente, o trabalho fiscal,

No presente caso, a eventual falta de esclarecimentos resultou em lançamento por omissão de receitas. Entendimento do CARF é no sentido de que a falta de esclarecimentos não pode resultar, concomitantemente, o lançamento destas omissões e o agravamento da multa:

D) DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA COM VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - EFEITO CONFISCATÓRIO

O Supremo Tribunal Federal tem decidido que é inconstitucional multa cujo valor seja superior ao do tributo devido

E) DO APROVEITAMENTO DOS VALORES DECLARADOS EM DCTF

o Fisco considerou que a Impugnante se utilizou do lucro presumido para tributar suas receitas decorrentes da venda da Fazenda Itaipu

a Impugnante submeteu à tributação decorrente do fato gerador da venda da Fazenda Itaipu e declarou o IRPJ e a CSLL devidos na DCTF (doc. 07).

os valores declarados em DCTF, efetuados em relação ao mesmo fato gerador, qual seja, referentes à venda da Fazenda Itaipu, devem ser deduzidos do lançamento tributário

Esta possibilidade de dedução dos valores declarados em DCTF, referentes aos mesmos fatos geradores, encontra albergue na Súmula CARF nº 76 (Vinculante)

PEDIDO

Posto isso, requer o julgamento de procedência da presente impugnação, para:

PRELIMINARMENTE, declarar a nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL, em virtude de:

- a) a fiscalização deixar de observar o domicílio tributário da Impugnante; e*
- b) erro no aspecto temporal do fato gerador.*

DECLARAR A DECADÊNCIA do direito de constituir o crédito tributário.

NO MÉRITO:

- a) sejam integralmente cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL;*
- b) subsidiariamente, sejam afastadas a qualificação e o agravamento da multa de ofício e reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento); e*
- c) subsidiariamente, que os valores declarados em DCTF referentes à venda da Fazenda Itaipu sejam deduzidos do lançamento tributário.*

O responsável tributário LUIZ ANTÔNIO DA CUNHA PINTO, na mesma data (08/08/2022), mediante o Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1260 e 1588, apresentou a impugnação de fls. 1263 a 1385, acompanhada dos documentos de fls. 1386 a 1587 e

1590 a 1598, alegando, em essência, os mesmos argumentos apresentados pelo contribuinte, mas acrescentando o que extraio a seguir de forma resumida:

C) NULIDADE DO TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Por certo, sob pena de nulidade, a determinação do polo passivo só é possível se em tal documento estejam presentes os requisitos legais exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72

Portanto, é imprescindível que haja a intimação para cumprir a exigência no prazo de 30 (trinta) dias ou impugná-la no mesmo prazo, ou ainda, de pagar/parcelar com redução da multa, o que não ocorreu no Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária encaminhado ao Impugnante, conforme entendimento do CARF

Ademais, apesar de Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária (fls. 915/917) haver previsão da entrega de "documentos complementares que instruem os processos, em mídia digital não regravável (CD/DVD)", em verdade, o aludido CD/DVD jamais foi encaminhado para o Impugnante, o que implica em cerceamento de seu direito de defesa, por não ter havido o devido acesso a integra dos autos de infração.

4. DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO IMPUGNANTE - ILEGITIMIDADE PASSIVA

o Fisco formulou sua acusação com adoção conjunta de dois dispositivos legais que são absolutamente distintos, o inciso I do art. 124 e o inciso III do art. 135, ambos do CTN, sem ter explicado como eles se relacionam com as situações alcançadas em cada dispositivo legal adotado.

os artigos não podem constar juntos da mesma acusação, sob pena de nulidade. Afinal, se a acusação não é clara, não é possível a defesa.

No Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária encaminhado ao Impugnante se constata apenas a descrição de alguns eventos ocorridos durante a fiscalização, sem qualquer explicação sobre quais destes eventos realizam a hipótese do inciso I do art. 124 e quais eventos realizam a hipótese do inciso III do art. 135. Com isso, há evidente prejuízo para a defesa que não sabe ao certo qual situação deve refutar ou esclarecer.

É cediço que o art. 124, I do CTN aponta que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A pergunta que se faz e que não foi esclarecida pelo Fisco é a seguinte: Qual o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal do Impugnante?

A bem da verdade, a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da AGROMON, realizada em 18/11/2016 (fls. 64/66), comprova que a deliberação pela inclusão no objeto social a de exploração a atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios foi aprovada pelos acionistas MPE Participações em Agronegócios S/A e Renato Ribeiro de Abreu e não pelo Impugnante.

Também não se desconhece a previsão do art. 135, I do CTN no sentido de que 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. A outra pergunta que se faz e que, também, não foi esclarecida pelo Fisco é a seguinte: Quais foram os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelo Impugnante?

Assim, na medida em que o Fisco não demonstrou, de forma específica e individualizada qual (is) o(s) ato(s) teria(m) sido praticado(s) com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135, III), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124, I), ocorreu cerceamento do direito de defesa, haja vista que o Impugnante não teve conhecimento, de forma discriminada, das irregularidades que fundamentaram a respectiva inclusão no polo passivo do lançamento. Referida omissão impede a exata identificação quanto às razões, de fato e de direito, que levaram à responsabilização solidária do Impugnante. Deveria o Fisco ter demonstrado o ato específico e individualizável praticado que tenha violado à lei, estatuto, contrato social, excesso de poderes ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ônus do qual não se desincumbiu.

o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as normas aplicáveis com o Texto Constitucional, exigiu a indicação concreta de contribuição na formação do passivo pelo agente responsabilizado, de modo a distinguir o ilícito da má gestão [...] como se vê do Tema de Repercussão Geral de nº 13 do STF:

o Tema 13 do Supremo Tribunal Federal ainda deu origem aos Temas Repetitivos de nºs 334 e 97 do Superior Tribunal de Justiça, que ordenam no mesmo sentido, deixando cristalino que o não recolhimento de tributo não caracteriza infração à lei, bem assim que não tipifica a figura do artigo 135 do CTN quando ausente a demonstração de que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa

E nem se diga que eventual omissão de receita se constituiria em forma de excesso de poderes, pois o Superior Tribunal de Justiça também já definiu esta matéria através do Tema Repetitivo de nº 97, onde se pacificou que:

"TEMA REPETITIVO Nº 97 DO STJ: A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa."

(Recurso Especial Repetitivo nº 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Seção - DJe de 23.03.2009 - Tema Repetitivo nº 97 do STJ)

Por fim, em tópico próprio, que tratará "DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO", o Impugnante demonstrará que a multa de ofício aplicada deve ser desqualificada.

Uma vez afastada a qualificação da multa de ofício, não há de se falar na responsabilização tributária do Impugnante, conforme entendimento do CARF:

É o relatório.

A 20ª Turma da DRJ/08 (Acórdão n. 108-036.891, e-fls. 1609 e ss), indeferiu parcialmente a impugnação do contribuinte, “para que os tributos parcialmente apurados e declarados em DCTF, decorrentes da venda autuada, sejam abatidos deste lançamento, expurgando duplicidade de cobrança sobre a mesma base tributável, mantendo a responsabilidade imputada ao administrador Luiz Antônio da Cunha Pinto.” A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São duas as causas processuais para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura. Nenhuma destas circunstâncias foram observadas neste caso.

NULIDADE. FISCALIZAÇÃO EM LOCAL DIVERSO DO DOMICÍLIO FISCAL.

O fato da fiscalização se desenvolver em local diverso do domicílio tributário físico/territorial do contribuinte não afronta qualquer norma. Ademais, a empresa optou pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DTE. Ainda que não houvesse o DTE, estamos diante de caso a aplicar a Súmula CARF nº 27, que considera válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

NULIDADE. ERRO NA DATA DO FATO GERADOR.

O memorando de entendimentos colacionado aos autos, indicando data diversa de realização da transação comercial, traz diversas condições a serem implementadas no futuro, para que efetivamente o negócio pudesse se concretizar, não podendo atrair, naquele momento, a ocorrência do fato gerador. No momento do memorando o negócio como intencionado sequer estava plenamente aprovado pelo Conselho de Administração da sociedade autuada/vendedora. A data apontada pela autoridade fiscal (06/07/2017) representa a data da escritura pública de compra e venda do imóvel objeto do lançamento (fls. 610 e ss.), estando dentro do período de apuração trimestral do tributo (01/07/2017 a 30/09/2017 - 3º trimestre), conforme previsto no auto de infração.

NULIDADE. TERMO DE CIÊNCIA DO LANÇAMENTO E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL - RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA PAGAMENTO OU IMPUGNAÇÃO.

O "Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária", não é o Auto de Infração, documento que formaliza o lançamento, mas tão somente um "Termo de Ciência", que faz referência ao documento de constituição do crédito tributário. Logo, não é nele que deve constar a determinação para intimação para cumprir a exigência no prazo de 30 (trinta) dias ou impugná-la no mesmo prazo, ou ainda, de pagar/parcelar com redução da multa. Estes atributos, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem vir no "Auto de Infração".

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Os tributos autuados foram o IRPJ e CSLL, devidos trimestralmente, de modo que o fato gerador se deu em 30/09/2017. Ainda que se considerasse a regra do § 4º do art. 150 do CTN (cinco anos da data do fato gerador), o termo final para o lançamento seria em 30/09/2022. A ciência do lançamento ao contribuinte ocorreu em 14/07/2022, dentro do quinquênio legal.

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. RECLASSIFICAÇÃO PARA O CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL.

A alienação de bem do ativo imobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante. Na atividade imobiliária, a receita da atividade é aquela produzida pela venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda. O tratamento tributário das atividades imobiliárias dependerá da intenção inicial que envolveu a aquisição ou a construção do imóvel, sendo irrelevante eventual mudança de destinação verificada posteriormente (Solução de Consulta Cosit nº 251, de 12 de dezembro de 2018).

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SIMULAÇÃO DE ATIVIDADE OPERACIONAL.

O contribuinte modificou as características essenciais do fato gerador quando intentou transformar uma venda de um ativo imobilizado ensejadora de ganho de capital, que teria como fato gerador a disponibilidade de proventos de qualquer natureza, no caso o acréscimo patrimonial, em uma suposta venda geradora de renda, apurada pelo regime de tributação com base no lucro presumido, adotando artificialmente o exercício de uma atividade operacional imobiliária, simulando-a, eis que não ocorreu de fato, tudo visando reduzir o montante do imposto devido, caracterizando a fraude, justificando a imposição da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS.

A multa será aumentada de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Não se anui com a tese de que para a configuração da multa agravada teria que demonstrar prejuízo para o Fisco, pois há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal (Solução de Consulta Interna nº 7 - Cosit, de 21 de outubro de 2019). Restou demonstrado que o sujeito passivo não colaborou com a administração tributária, não infirmando a presunção em epígrafe. Foram identificadas as intimações não atendidas, que visavam a apresentação de esclarecimentos relacionados aos fundamentos fáticos e legais para a tributação adotada na venda fiscalizada, além de intimações para apresentar não apenas documentos por si só, mas para apresentar dados necessários à aferição de datas, valores, pessoas envolvidas na compra e venda de bens do ativo imobilizado, foco da autuação, relevantes para o dimensionamento da tributação a ser aplicada aos fatos em investigação e outros que poderiam ser avaliados. Houve um evidente intuito de não colaborar com a fiscalização, razão pela qual fica caracterizada a hipótese de incidência da multa agravada.

APROVEITAMENTO DE VALORES DECLARADOS EM DCTF.

O resultado decorrente da venda autuada foi levado ao resultado em trimestre diverso, no qual se apurou os tributos correspondentes, mas declarando-os parcialmente em DCTF. Refeitos os cálculos, a diferença deve ser abatida do lançamento, para que não haja duplicidade de cobrança sobre a mesma base tributável.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA.

Não foi apresentada qualquer construção fática para justificar a ocorrência do alegado "interesse comum", razão pela qual não deve prevalecer este fundamento (art. 124, I, do CTN).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO DE LEI. FRAUDE.

Caracterizado que estamos diante de créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, uma fraude decorrente da simulação de atividade econômica inexistente de fato, que resultou na obrigação tributária em exigência, com a participação ativa, não apenas com o consentimento, do administrador que tinha poderes de influência para que o ilícito não fosse praticado, deve ser mantida a responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADES. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DO NÃO CONFISCO

A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS

Os julgados administrativos e judiciais, mesmo que proferidos por órgãos colegiados, não constituem normas complementares da legislação tributária, não possuindo, via de regra, caráter vinculante. No caso não se verifica qualquer situação que imponha o dever de observância obrigatória às decisões colacionadas.

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 13/04/2023 (e-fls. 1690 e ss) a autuada apresentou Recurso Voluntário 06/05/2023 (e-fls. 1694 e ss) em que repete as razões de primeira instância, destacando:

- NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE A FISCALIZAÇÃO DEIXAR DE OBSERVAR O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DA RECORRENTE:

- o Fisco expressamente reconheceu o pleito da Recorrente quanto ao atendimento presencial e informou que a apresentação dos documentos deveria ser realizada na Delegacia da Receita Federal de Goiânia

- NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE ERRO NO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR:

- o acórdão recorrido, apesar de reconhecer que no trimestre anterior, ao da apuração realizada, precisamente em 07/06/2017, já havia se concretizado o negócio jurídico ensejador da presente tributação, ignora a existência do mencionado memorando de entendimentos

- DA DECADÊNCIA:

- mesmo que se considere que o fato gerador ocorreu em 06/07/2017, conforme apontou o Fisco, o que somente se admite a título de argumentação, ainda assim a decadência já estaria consumada em 14/07/2022, data na qual a Recorrente foi cientificada do lançamento, pelo transcurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

- DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL :

- o r. acórdão de impugnação (fls. 1.609/1.685) é que busca alicerce em normas inaplicáveis ao caso, já que o fato gerador do lançamento se deu em 2017, enquanto o *decisum* invoca a Solução de Consulta COSIT nº 251, de 12 de dezembro de 2018, bem como o Regulamento do Imposto de Renda atualmente vigente, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 — RIR/2018.

- O r. acórdão de impugnação (fls. 1.609/1.685) defende, ainda que baseada apenas em presunções vagas, que o fato de o imóvel objeto da venda estar sendo explorado até o momento da alienação seria prova de que, supostamente, teria sido adquirido sem a intenção de ser vendido, salientando que a Recorrente, no seu entender, não exercia de fato a atividade imobiliária, frisando, ainda, que teria sido *“tudo muito rápido e fortuito”* (fl. 1654).

- Para fundamentar o lançamento, o Fisco aponta que, nos anos seguintes à venda da Fazenda Itaipu, ocorrida em 2017, a Recorrente passa a optar pelo regime de tributação do lucro real. Ocorre que o Fisco omitiu o fato de que no ano-calendário de 2017 a receita bruta da Recorrente atingiu o montante de R\$ 413.608.127,11 (quatrocentos e treze milhões, seiscentos e oito mil, cento e vinte e sete reais e onze centavos)

- O acórdão de impugnação rejeitou a aplicação da Solução de Consulta da DISIT 10/RFB nº 139/2006 (fl. 1246/1248), por entender ausente o caráter vinculante e, ainda, por entender que *“é específica para o caso de empresa que se dedica originariamente à compra e venda de veículos novos e usados e a locação de veículos”*.

- A Solução de Consulta nº 254 – Cosit, 15 de setembro de 2014 (fl. 1254/1259) evidencia que não há nenhuma irregularidade a alteração de objeto social de pessoa jurídica quando o imóvel tenha sido adquirido antes da referida alteração, e conseqüentemente não estivesse destinado para a venda, o que é o caso da Recorrente:

- Mesmo que se considere válido o aumento de tributo introduzido pelo § 14 do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 (publicada no DOU em 16/03/2017), o que se admite somente a título de argumentação, no presente caso, que se refere à cobrança realizada no ano de 2017, há de se levar em consideração o início de vigência de sua aplicação, vez que a alínea “b” do inc. III do art. 150 da Constituição prevê a necessidade de observância do princípio da anterioridade, ao vedar a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro no qual tenha havido o seu aumento:

- DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

- Na hipótese de se considerar que houve a imputação de fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, há de se concluir que, ainda assim, é incabível a qualificação da multa, por não estarem presentes as premissas do aludido dispositivo legal, ou seja, não há qualquer *“ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*, vez que os supostos fatos apontados pelo Fisco como praticados pela Recorrente sequer se subsumiram à tipologia do aludido dispositivo legal.

- o Fisco em nenhum momento acusou a Recorrente de ter praticado ato simulado para qualificar a multa, até mesmo porque, diferentemente do que foi afirmado no acórdão de impugnação, as condutas que podem ensejar a qualificação da multa, nos termos em que disciplina o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 restringem-se às previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64.

- DO INDEVIDO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

- há de se ressaltar que, na impugnação a Recorrente arguiu a nulidade do agravamento da multa, tanto porque o Fisco ao mencionar genericamente o § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, o sequer indicou qual dos dispositivos, incisos I, II ou III, do aludido dispositivo legal restou violado, como tampouco explicou que esclarecimentos não foram prestados ou quais documentos não foram apresentados, a ensejar o agravamento da multa.

- a não apresentação de documentação/esclarecimentos quando solicitados pela fiscalização ao Contribuinte fiscalizado não pode ser confundida com o descumprimento de obrigação acessória legitimamente criada e passível de aplicação de multa. O agir da fiscalização, em verdade, representa a punição da Recorrente por exercer seu direito ao silêncio.

Cientificado da Decisão de Primeira instância em 02/05/2023 (e-fls. 1692 e ss), o responsável tributário apresentou Recurso Voluntário 24/05/2023 (e-fls. 1831 e ss) em que repete as razões de primeira instância, e destaca:

- DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO RECORRENTE – ILEGITIMIDADE PASSIVA

- Conforme evidenciado em sede de Impugnação, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 887/903) atribuiu responsabilidade solidária ao Recorrente, com fulcro no art. 124, I e 135, III do CTN, de modo que o Fisco formulou sua acusação com adoção conjunta de dois dispositivos legais que são absolutamente distintos, o inciso I do art. 124 e o inciso III do art. 135, ambos do CTN, sem ter explicado como eles se relacionam com as situações alcançadas em cada dispositivo legal adotado.

- Em vista disso, o acórdão de impugnação (fls. 1609/1685), ora recorrido, reconheceu que, de fato, não há que se falar em responsabilização do Recorrente em função do que preconiza o art. 124, I, do CTN, contudo, entendeu como devida a manutenção de sua responsabilização por força do que determina o art. 135, III, do CTN:

- Para fundamentar a manutenção da responsabilização do Recorrente por força do que preconiza o art. 135, III, do CTN, o acórdão de impugnação destaca que este participou ativamente no suposto planejamento tributário fraudulento, o que define como “*utilização, de forma artificial, sem substância econômica, de uma suposta atividade de comercialização de imóveis incluída no objeto social, com a reclassificação do imóvel (...), tudo pouco antes de ocorrer a formalização da venda*”. Ocorre que, como já evidenciado na Impugnação ofertada, o Recorrente não participou da deliberação pela inclusão no objeto social a de exploração da atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios por parte da Agromon, veja-se mas uma vez a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da empresa, realizada em 18/11/2016 (fls. 64/66):

- indaga-se: Quais foram os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelo Recorrente?

- Ainda no que se refere à responsabilidade solidária, saliente-se que Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as normas aplicáveis com o Texto Constitucional, exigiu a indicação concreta de contribuição na formação do passivo pelo agente responsabilizado, de modo a distinguir o ilícito da má gestão, e o que é mais importante para que os terceiros fossem responsabilizados, necessária a comprovação de que eles contribuíram na formação do passivo tributário, como se vê do Tema de Repercussão Geral de nº 13 do STF

- 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*‘dritter Persone’*, *‘terzo’* ou *‘terceiro’*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O *‘terceiro’* só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *‘contrario sensu’*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

- 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos. Cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, deles conheço.

Trata-se de recursos voluntários contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte impugnação contra lançamento de IRPJ/CSLL, ano calendário 2017, que versa sobre regras aplicáveis à tributação de ganho de capital na alienação de ativo imobilizado de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido.

A 20ª Turma da DRJ/08 (Acórdão n. 108-036.891, e-fls. 1609 e ss) indeferiu parcialmente a impugnação do contribuinte, “para que os tributos parcialmente apurados e declarados em DCTF, decorrentes da venda autuada, sejam abatidos deste lançamento, expurgando duplicidade de cobrança sobre a mesma base tributável, mantendo a responsabilidade imputada ao administrador Luiz Antônio da Cunha Pinto.”. A DRJ confirmou a responsabilidade pelo art. 135, III, do CTN.

A autuada apresentou Recurso Voluntário em que repete as razões de primeira instância. Em especial, destacamos os seguintes pleitos:

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE A FISCALIZAÇÃO DEIXAR DE OBSERVAR O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DA RECORRENTE ?

A infração que motivou a autuação foi a tributação de IRPJ/CSLL do rendimento da alienação de bem do ativo imobilizado (Fazenda Itaipú), perpetrada pela sociedade empresária, optante pelo lucro presumido, como receita de atividade imobiliária, mas que, segundo o Fisco, deveria ser tributada segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital. Considerou a fiscalização que atos como a mudança do objeto social do empreendimento e reclassificação do bem para o circulante ter-se-iam dado visando unicamente dar suporte legal à tributação da alienação citada pelo lucro presumido.

Interessava à Fiscalização os documentos contábeis e fiscais referentes à operação de venda, razão pela qual empreendeu diversas intimações à pessoa jurídica.

A princípio a então fiscalizada contestou a forma como os documentos/esclarecimentos se dariam, já que as intimações eram para que as respostas fossem dadas por via eletrônica (Portal e-CAC). A Recorrente afirma que o Fisco expressamente

reconheceu o pleito da Recorrente, que solicitara atendimento presencial, e teria informado que a apresentação dos documentos deveria ser realizada na Delegacia da Receita Federal de Goiânia. Alega a Recorrente que a fiscalização conduzida em localidade localizada a mais de 1000 (mil) quilômetros de distância do domicílio tributário da Recorrente é causadora de evidente prejuízo a ensejar a nulidade do auto de infração.

Trata-se de questão que interessa não só à apreciação do pleito da Recorrente (de nulidade da autuação), como da afirmação da mesma Recorrente de que teria atendido às intimações da fiscalização e, por isso, seria inaplicável o agravamento da multa de ofício, prevista no § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96 (prescrição legal para casos de não atendimento para prestar esclarecimentos).

Importante destacar que não há controvérsia sobre qual o domicílio tributário da Recorrente, defendido pela autuada e descrito no próprio TVF (e-fls. 887 a 903):

8. A sociedade empresária Agromon S.A. Agricultura e Pecuária, doravante Agromon ou simplesmente fiscalizada, é uma sociedade anônima fechada constituída em novembro de 1985. O seu domicílio fiscal localiza-se na cidade de Diamantino-MT e o objeto social principal é a criação de bovinos para corte, conforme informações constantes nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Mas, a Recorrente pleiteou, desde o início do procedimento de fiscalização, que a entrega de documentos e esclarecimentos que lhe cabia fosse feita presencialmente, e não remotamente, via Portal e-CAC (conforme Instrução Normativa RFB nº 2.022/2021). A Fiscalização ressaltou, considerando que a empresa encontrava-se submetida ao Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, com opção formalizada em 22/10/2014, que a entrega poderia ser feita em qualquer unidade da Receita Federal, na hipótese de falha ou indisponibilidade, nos seguintes termos: “a entrega poderá ser feita, excepcionalmente, mediante atendimento presencial em unidade da RFB, mas o contribuinte deverá, neste caso, comprovar a ocorrência de tal falha ou indisponibilidade (art. 2º, §§ 3º e 4º, da IN RFB nº 2.022/2021)” (intimações e-fls. 278, 303, 599, 787, 793).

Foi disponibilizada ainda a opção de entrega agendada na DRF Goiânia, como terceira forma de entrega dos documentos ou esclarecimentos, diante do pleito de atendimento pessoal da então fiscalizada.

Sujeito Passivo	
Nome Empresarial	CNPJ
AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA	01.355.296/0001-26

Quanto ao pedido para apresentação pessoal dos documentos, observamos novamente que poderá ser feita, se assim desejarem os representantes da pessoa jurídica, na sala 328 da Delegacia da Receita Federal de Goiânia por meio de agendamento pelo e-mail: leon.nolasco@rfb.gov.br, dentro do prazo designado.

Mas, mesmo assim, a Recorrente apela pela nulidade da autuação, reclamando que a fiscalização foi conduzida em localidade localizada a mais de 1000 (mil) quilômetros de distância do domicílio tributário. Por outro lado, a DRJ afirma que não há nulidade, que houve conduta proleatória da Recorrente e não atendimento às intimações para entrega de documentos ou esclarecimentos, razão que justificaria o agravamento da multa de ofício.

De início há de se fixar que a nulidade requerida, por cerceamento do direito de defesa, somente estaria caracterizada se, após iniciado o processo administrativo fiscal, fosse constatada uma das hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal que estão consolidadas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso em tela, a Autoridade Lançadora que presidiu o procedimento fiscal é integrante dos quadros da Receita Federal e competente, no exercício de suas atribuições, para lavrar todos os termos necessários para o correto desempenho de suas funções. Ora, sendo, os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, mediante abertura do prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Igualmente foram atendidos os preceitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ratificando a inexistência da nulidade pretendida.

Não houve a obrigação da então fiscalizada de atender às intimações de forma presencial em Unidade da Receita a mais de 100 quilômetros de seu domicílio fiscal, como afirma a Recorrente. Havia sim uma opção de agendamento na dita Unidade, como alternativa às várias opções para a entrega de documentos ou esclarecimentos. E, mesmo assim, identifica-se no comportamento da Fiscalizada uma atitude protelatória, que redundou no não atendimento ao requerido pelas intimações, justificando o agravamento da multa de ofício, prevista no § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96. Neste sentido a descrição, no TVF, dos requerimentos da Recorrente, transcritos a seguir, na reprodução do voto condutor da DRJ.

A Recorrente ainda indaga que não ficou claro quais os documentos/esclarecimentos que não foram entregues. Como dito, a infração que motivou a autuação foi a tributação de IRPJ/CSLL do rendimento da alienação de bem do ativo imobilizado (Fazenda Itaipú), perpetrada pela sociedade empresária, optante pelo lucro presumido, como receita da atividade imobiliária, mas que, segundo o Fisco, deveria ser tributada segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tivesse havido a reclassificação do bem para o circulante. Considerou a fiscalização que a mudança do objeto social do empreendimento ter-se-ia dado visando dar suporte legal à tributação da alienação citada pelo lucro presumido. Os esclarecimentos e documentos requeridos durante a fiscalização visavam a revisão do IRPJ/CSLL do período 2017 (TI, e-fls 127 e ss) além de trazer elementos contábeis e fiscais para confirmar ou denegar a legalidade da forma adotada pela então fiscalizada (ver Termo de Início de Fiscalização, e-fls. 127, em que já se requer, entre outros documentos: “5. *Relação de todos os imóveis que fizeram parte do Ativo Imobilizado no período entre 01/01/2015 e 30/06/2021, com respectivos valores de aquisição e alienação quando for o caso. Apresentar cópia das respectivas escrituras*”). Desta forma, não cabe a afirmação da recorrente de que não ficou claro quais os documentos/esclarecimentos que não foram entregues.

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE ERRO NO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR ?

Alega a Recorrente que o acórdão recorrido, apesar de reconhecer (ainda segundo a Recorrente) que no trimestre anterior ao da apuração realizada, em 07/06/2017, já havia se concretizado o negócio jurídico ensejador da presente tributação, ignora a existência do mencionado memorando de entendimentos em 05/05/2017. Defende o contribuinte que o Memorando de Entendimentos (e-fls. 1052 a 1070, firmado em 05/05/2017) seria o documento representativo de compromisso a definir a data de ocorrência do fato gerador em momento distinto do eleito pelo Fisco (06/07/2017).

Conforme já alertado na Decisão Recorrida, o memorando de entendimentos colacionado aos autos traz diversas condições a serem implementadas no futuro, para que efetivamente o negócio pudesse se concretizar, não podendo atrair, naquele momento, a ocorrência do fato gerador. No momento do memorando, o negócio como intencionado sequer estava plenamente aprovado pelo Conselho de Administração da sociedade autuada/vendedora. Em data posterior, em 07/06/2017, houve reunião do Conselho de Administração da sociedade autuada, cuja ordem do dia era deliberar sobre a alienação de imóveis de propriedade da companhia envolvidos na negociação (fls. 74 e ss.). Ou seja, no momento do memorando o negócio como intencionado sequer estava plenamente aprovado internamente pela vendedora. A data apontada pela autoridade fiscal como do fato gerador (06/07/2017) representa a data da escritura pública de compra e venda do imóvel objeto do lançamento (e-fls. 610 e ss.). Como esta data está inserida no período de apuração do 3º trimestre de 2017, é neste período que o ganho de capital deve ser somado ao lucro fiscal apurado, conforme previsto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II . Logo, não há reparos no procedido pela autuação neste ponto.

DA PROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL :

Afirma a Recorrente que “o r. acórdão de impugnação (fls. 1.609/1.685) busca alicerce em normas inaplicáveis ao caso”, já que o fato gerador do lançamento se deu em 2017, enquanto o *decisum* invoca a Solução de Consulta COSIT nº 251, de 12 de dezembro de 2018, bem como o Regulamento do Imposto de Renda atualmente vigente, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 — RIR/2018.

A Solução de Consulta é a resposta da Receita Federal (RFB) à consulta efetuada formalmente pelo contribuinte para esclarecer dúvidas sobre a Classificação Fiscal de Mercadorias ou sobre a Interpretação da Legislação Tributária. Assim sendo, pode-se dividir as consultas efetuadas a Receita Federal em dois tipos: i) Consulta Sobre Classificação Fiscal de Mercadorias: e ii) Consulta Sobre Interpretação da Legislação Tributária. Estas últimas, citadas tanto no Recurso quanto na autuação, representam consulta para esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativo aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). A legislação normativa sobre o processo de consulta é a Instrução Normativa RFB nº 1396/13 e seguintes.

Ou seja, as soluções de consulta citadas referem-se à interpretação da legislação, e não a novas prescrições legais, não cabendo a aplicação do princípio da anterioridade, como requer

a Recorrente. Cabe, sim, como feito pela decisão Recorrida, a comparação entre o caso que demandou a consulta citada e o caso em litígio nestes autos, para verificar-se se há semelhança entre os dois casos que permita a procedência da citação da cada Solução como esforço argumentativo pela parte em litígio.

Defende ainda a recorrente que, ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, a Solução de Consulta da DISIT 10/RFB nº 139/2006 (fl. 1246/1248) possui efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldaria qualquer sujeito passivo que a aplicasse, independentemente de ser o consultante, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, qual seja, o art. 15 da Instrução Normativa n. 1.464/2014.

Concordamos com a Decisão Recorrida, de que o caso apreciado na citada Solução não se assemelha ao caso em litígio nestes autos, como se verá na reprodução da Decisão Recorrida abaixo. Mas, mesmo que houvesse semelhança, não havia efeito vinculante para o prescrito na Solução de Consulta da DISIT 10/RFB nº 139/2006, como defende a Recorrente com base no art. 15 da Instrução Normativa n. 1.464/2014. Isto porque esta norma referia-se unicamente “sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, conforme já em sua ementa e seu art. 1º.

O efeito vinculante propalado pela recorrente refere-se a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, conforme art. 9º da Instrução Normativa n. 1396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Afirma a Recorrente que o r. acórdão de impugnação defende que o fato de o imóvel objeto da venda estar sendo explorado até o momento da alienação seria prova de que, supostamente, teria sido adquirido sem a intenção de ser vendido.

Trata-se de constatação da DRJ, que em conjunto com outras constatações (como a mudança prévia à alienação do objeto social da pessoa jurídica e a verificação de que a Fazenda Itaipu serviu durante anos para a obtenção de receita pela exploração da atividade agropecuária) levaram ao convencimento da autoridade julgadora que, de fato, a Recorrente não exercia a atividade imobiliária e efetuou venda isolada de seu ativo imobilizado, que deveria ser tributado pelo ganho de capital. Conforme previsto no art. 29 do Decreto 70.235/72, o julgador é livre para formar sua convicção, com base nos elementos constantes dos autos e na interpretação que faz da norma a ser aplicada ao caso concreto. Essa liberdade de decidir, entretanto, deve estar sempre acompanhada da motivação que demonstre o seu raciocínio na tomada da decisão

A Recorrente afirma que, para fundamentar o lançamento, “o Fisco aponta que, nos anos seguintes à venda da Fazenda Itaipu, ocorrida em 2017, a Recorrente passa a optar pelo regime de tributação do lucro real. Ocorre que o Fisco omitiu o fato de que no ano-calendário de 2017 a receita bruta da Recorrente atingiu o montante de R\$ 413.608.127,11 (quatrocentos e treze

milhões, seiscentos e oito mil, cento e vinte e sete reais e onze centavos)”, o que impediria a opção pelo lucro presumido. Assim dispôs ao TVF (e-fls. 887 a 903):

33. Constata-se ainda que, nos anos seguintes à venda da Fazenda Itaipu, a fiscalizada passa a optar pelo regime de tributação do lucro real e os rendimentos declarados são exclusivamente decorrentes do exercício da atividade rural. Após a venda da Fazenda Itaipu, não há registro de receita auferida pela exploração da atividade imobiliária, portanto, mais uma evidência do casuismo dos atos praticados pela fiscalizada para materializar a indevida vantagem tributária.

A informação, neste trecho do TVF, que reforça a convicção no planejamento tributário com indevida vantagem tributária da Recorrente, é a constatação de que no ano seguinte a 2017 os rendimentos declarados são exclusivamente decorrentes do exercício da atividade rural e que após a venda da Fazenda Itaipu, não há registro de receita auferida pela exploração da atividade imobiliária, e não a informação de que optou pelo lucro real em 2018.

Reclama ainda a Recorrente que mesmo que se considere válido “o aumento de tributo introduzido pelo § 14 do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017 (publicada no DOU em 16/03/2017), o que se admite somente a título de argumentação, no presente caso, que se refere à cobrança realizada no ano de 2017, há de se levar em consideração o início de vigência de sua aplicação, vez que a alínea “b” do inc. III do art. 150 da Constituição prevê a necessidade de observância do princípio da anterioridade.”

Mas, não há aumento de tributo introduzido pelo § 14 do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017. A tributação foi introduzida pelo art. 43 do CTN (Lei 5.172/1966) c/c o art. 25 da Lei 9.430/1996. A IN 1.700/2017 trouxe interpretação para aplicação da legislação atinente ao lucro presumido já instituída (p. ex: § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; TVF, e-fl. 893), para o caso específico do ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente afirma que, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, há de se concluir que é incabível a qualificação da multa, por não estarem presentes as premissas do aludido dispositivo legal. Afirma, ainda, que o Fisco em nenhum momento acusou-a de ter praticado ato simulado para qualificar a multa, “diferentemente do que foi afirmado no acórdão de impugnação”. Defende que as condutas que podem ensejar a qualificação da multa, nos termos em que disciplina o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 restringem-se às previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64.

O conceito jurídico de simulação é tratado no art. 167, caput e § 1º, do CC (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), *verbis*:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

E a simulação, no âmbito tributário, encontra correspondência com o conceito de fraude, de que trata o art. 72 da Lei n.º 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Os atos praticados pela fiscalizada [do gênero simulação] configuram a espécie simulação relativa, também referidos na doutrina como dissimulação. Pontes de Miranda (*Bookseller*, 1ª ed., 2000. Tomo IV, p. 441.) elucida que “a simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula”, em contraste com a “relativa”, que ocorre “quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico”.

O TVF descreve textualmente a conduta como a fraude tributária (que a DRJ identifica acertadamente como espécie do gênero simulação), nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, praticada pela Recorrente através da tentativa de modificar as características essenciais do fato gerador de forma a reduzir o montante de tributos devidos, comprovada ante os inúmeros demonstrados nestes autos. Assim dispôs o TVF:

55. Entretanto, numa breve análise, constata-se o objeto social da fiscalizada sempre foi a exploração da atividade agropecuária, nunca houve o interesse em explorar a atividade de compra e venda de imóveis, nem antes e nem depois de ocorrer a venda da fazenda. No curso da auditoria fiscal verificou-se que a única transação relacionada à atividade imobiliária foi a venda da Fazenda Itaipu, a qual serviu durante anos para a obtenção de receita pela exploração da atividade agropecuária.

56. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou ainda excluir ou modificar suas características essenciais de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados.

Logo, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, cabível a qualificação da multa.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Afirma a Recorrente que para fundamentar a manutenção da responsabilização do Recorrente por força do que preconiza o art. 135, III, do CTN, o acórdão de impugnação destacou que este participou ativamente no suposto planejamento tributário fraudulento, o que define como “*utilização, de forma artificial, sem substância econômica, de uma suposta atividade de comercialização de imóveis incluída no objeto social, com a reclassificação do imóvel (...), tudo pouco antes de ocorrer a formalização da venda*”.

Mas, ainda conforme a Recorrente, e como já evidenciado na Impugnação ofertada, este não participou da deliberação pela inclusão no objeto social a de exploração da atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios por parte da Agromon, conforme a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da empresa, realizada em 18/11/2016 (fls. 64/66).

Ora, a persecução da fraude não dependeu de um único ato. Tratou-se de uma sequência de atos que redundaram na subtração ilegal de tributos que devem ser analisados em seu conjunto, e que somente poderiam ser engendrados por quem tinha efetivamente poder de gestão no empreendimento. O TVF lista diversos atos com a participação gerencial do Sr. Luiz Antônio da Cunha Pinto, Diretor Presidente da companhia, para após concluir acertadamente pela sua responsabilidade com base no art. 135, III do CTN:

9. O Capital Social integralizado conforme Escrituração Contábil Digital (ECD) do ano 2017 é de R\$ 57.552.245,00. Verifica-se que o Senhor Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49 é signatário desta ECD, na condição de Diretor Presidente da companhia. O Senhor Luiz Antônio também consta como representante legal da pessoa jurídica, conforme cadastro do sistema CNPJ.

(...)

15. Os acionistas presentes na Assembleia de constituição da Quatás foram a Agromon e a sociedade MPE Participações em Agronegócios S.A, CNPJ 04.743.819/0001-08, doravante MPE. Nesta assembleia, a Agromon esteve representada pelos Diretores Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49, e Gomes de Augusto Assis, CPF 414.831.627-53. A sociedade empresarial MPE, por sua vez, foi representada pelos Diretores Renato Ribeiro Abreu, CPF 181.839.567-34 e Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49.

(...)

60. Merece destaque que a troca de mensagens eletrônicas com o Senhor José Remi Barth (fls. 778 a 785) e as respostas evasivas para as intimações encaminhadas ao representante legal Luiz Antônio da Cunha Pinto (fls. 791 e 800), em que é possível constatar a total falta de interesse dos representantes da fiscalizada em prestar os esclarecimentos solicitados.

(...)

67. A arquitetura do planejamento tributário e a concretização dos ganhos na apuração dos tributos decorrem da fraude descrita no art. 72 da Lei 4.502/64 conforme já demonstrado neste termo. E sua materialização só foi possível a partir dos atos de gestão administrativa e comercial praticados pelo Senhor Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49, portanto, resta caracterizada a responsabilidade tributária pessoal definida pelo art. 135 do CTN.

Irretocável, então, os termos da primeira Instância na confirmação da responsabilidade conforme o art. 135, II, do CTN:

Por outro lado, a responsabilidade tributária enquanto administrador da autuada, com poder de decisão nos atos de gestão administrativa e fiscal, exercendo atos de gestão administrativa e comercial para materializar o planejamento tributário fraudulento, no mínimo consentindo com o ilícito, encontra-se fundamentada fática e juridicamente.

O procedimento fiscal traz uma construção fática relacionada ao resumo dos fundamentos citados para a responsabilidade, razão pela qual deve ser aferido como um todo. No TVF foram apresentadas as participações do responsabilizado no contexto fraudulento imputado, que passo a demonstrar no enfrentamento da responsabilidade imposta sob o art. 135, III, do CTN.

No caso há um nexo causal demonstrando a participação do responsabilizado, exercendo sua gestão à frente da autuada, na construção e execução do planejamento tributário fraudulento, agindo de forma ilícita para reduzir artificialmente a base tributável, manipulando o fato jurídico tributário.

O negócio que deu origem ao fato jurídico tributário foi a venda da Fazenda Itaipu. O contexto desta venda se sustenta em um ilícito, justamente o planejamento tributário fraudulento que a autoridade fiscal imputa participação ativa como fundamento para a responsabilidade (vide parágrafo 65 e 67 do TVF). O planejamento tributário fraudulento foi adequadamente descrito e enfrentado na análise da multa qualificada. Em resumo consistiu na utilização, de forma artificial, sem substância econômica, de uma suposta atividade de comercialização de imóveis incluída no objeto social, com a reclassificação do imóvel que estava registrado no grupo imobilizado do ativo não circulante para a conta de estoque do ativo circulante, tudo pouco antes de ocorrer a formalização da venda. Os atos contábeis foram subscritos pelo responsabilizado (vide parágrafo 9 do TVF). A venda foi formalizada para a empresa Quatás Participações S/A, que foi constituída pela própria autuada, com a participação ativa do responsabilizado, que participou representando a autuada e a acionista MPE na respectiva assembleia de constituição (vide parágrafo 15 do TVF).

Da forma como exposto pelo impugnante, parece até que a única possibilidade de responsabilizar o administrador seria através de uma confissão sua. É necessário avaliar o todo, o "filme" e não meras "fotografias" do caso posto. Temos que extrair da hermenêutica jurídica o máximo da técnica interpretativa para não deixar instalada a injustiça.

Desta forma, em adição às considerações até aqui apresentadas neste voto, reproduzo a seguir os termos da Decisão de Primeira instância, como razão de julgar, por aderir a eles integralmente:

IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE

NULIDADES

Em matéria de processo administrativo fiscal - PAF, não cabe falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas nas normas que disciplinam tal processo, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

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

Veja-se que apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, e bem assim os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa é que constituem nulidade absoluta no âmbito do processo administrativo fiscal, ficando todos os demais vícios na categoria de nulidade relativa, ou seja, passíveis de convalidação, desde que não resultem em prejuízo para o sujeito passivo ou quando não influam na solução do litígio.

Também há que se destacar os pressupostos legais para a validade do auto de infração, sob pena de nulidade formal, nos termos do art. 10 do mesmo diploma que disciplina o PAF:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A nulidade, portanto, ocorre diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente; de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; da inobservância dos pressupostos legais para a lavratura dos atos e termos.

Interpretando outras disposições da norma disciplinadora do PAF, temos que o auto de infração insere-se na categoria de atos e termos, o procedimento de fiscalização possui caráter inquisitório, destinando-se à verificação do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por meio de intimações para prestação de esclarecimento e apresentação de documentos, se necessário (art. 7º e seguintes). Ainda não há processo, nem tampouco litigantes, razão pela qual não há que se falar em contraditório e ampla defesa. Somente após a apresentação de impugnação tempestiva em face da lavratura de auto de infração é que se inaugura a fase litigiosa do procedimento (art. 14), momento em que deverão ser asseguradas tais garantias, podendo o contribuinte autuado influenciar efetivamente na formação do convencimento da autoridade julgadora.

Vale destacar que o CARF editou, recentemente, a Súmula de nº 162, definindo que a violação à ampla defesa e ao contraditório somente se observa após a instauração do contencioso pelo oferecimento da competente impugnação, não havendo nulidade, por tal motivo, na autuação. Veja-se:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 - vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, no caso, são duas as causas processuais para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura.

Nenhuma destas circunstâncias foram observadas neste caso.

O auto de infração foi lavrado por auditor-fiscal, autoridade competente conforme expressamente prevê o art. 6º. da Lei nº. 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº. 11.457, de 16 de março de 2007. Há perfeita descrição dos fatos, com as respectivas disposições legais infringidas, atendendo-se às demais condições impostas pelo art. 10 acima transcrito. As razões que levaram ao lançamento tributário estão devidamente fundamentadas, foram demonstrados os cálculos que culminaram na exigência direcionada ao impugnante. Exatamente pelo cumprimento de tais requisitos, o impugnante pôde identificar eventuais pontos de discordância e divergências ora em análise.

NULIDADE - FISCALIZAÇÃO x DOMICÍLIO FISCAL DIVERSO

O fato da fiscalização se desenvolver em local diverso do domicílio tributário físico/territorial do contribuinte não afronta qualquer norma. Ademais, a empresa encontra-se submetida ao Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, com opção formalizada em 22/10/2014:

(...)

Ainda que não houvesse o DTE, estamos, sim, diante de caso a aplicar a Súmula CARF nº 27, que considera válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo. Em acórdãos precedentes, que levaram à consolidação de tal entendimento, o que se discutia era exatamente o inconformismo em relação ao procedimento fiscal ocorrer fora do domicílio fiscal do contribuinte (Acórdão nº 10615.545, por exemplo), o que foi superado e considerado válido.

Ademais, diversamente do alegado, não houve exigência para que o contribuinte apresentasse informações e documentos em repartição diversa do domicílio tributário do contribuinte. A entrega de documentos e informações sempre foi demandada por via eletrônica, nos termos em que disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 2.022, de 16 de abril de 2021, que dispõe sobre a entrega de documentos e a interação eletrônica em processos digitais no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Veja o que constava em diversas intimações (vide fls. 278, 303, 599, 787, 793, etc):

Os documentos solicitados deverão ser entregues por meio da funcionalidade "Processos Digitais (e-Processo)" → "Comunicados e Intimações", do Portal e-CAC (acesso em <https://cav.receita.fazenda.gov.br/>), conforme Instrução Normativa RFB nº 2.022/2021 e juntados ao Processo-Dossiê **10265.206505/2022-42**.

Em caso de falha ou indisponibilidade dos sistemas informatizados da RFB que impeça a transmissão dos documentos por meio do e-CAC, a entrega poderá ser feita, excepcionalmente, mediante atendimento presencial em unidade da RFB, mas o contribuinte deverá, neste caso, comprovar a ocorrência de tal falha ou indisponibilidade (art. 2º, §§ 3º e 4º, da IN RFB nº 2.022/2021).

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal, além de eventuais alterações e prorrogações, através do programa Consulta Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/MPF/>, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.

E-mail para contato e esclarecimento de dúvidas: leon.nolasco@rfb.gov.br

É reprodução da própria IN que traz todo o disciplinamento para dar suporte ao contribuinte no caso de alguma falha ou indisponibilidade. Em momento algum impõe que seja resolvido em unidade diversa do seu domicílio fiscal, diz apenas que poderá ser entregue, excepcionalmente, "em unidade da RFB", obviamente qualquer delas que seja do interesse do contribuinte:

Art. 2º A entrega de documentos será realizada obrigatoriamente no formato digital e exclusivamente por meio do e-CAC de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.995, de 24 de novembro de 2020.

[...]

§ 3º Em caso de falha ou indisponibilidade dos sistemas informatizados da RFB que impeça a transmissão de documentos por meio do e-CAC, a entrega poderá ser feita, excepcionalmente, em unidade da RFB, em formato digital, observado o disposto no art. 11.

§ 4º No caso a que se refere o § 3º, o interessado deverá comprovar a ocorrência de falha ou indisponibilidade dos sistemas informatizados da RFB que impediu a transmissão dos documentos por meio do e-CAC.

Art. 11. Em caso de atendimento presencial, nas hipóteses previstas nesta Instrução Normativa, o interessado ou o procurador de que trata o § 3º do art. 7º deverá apresentar os documentos necessários à análise do processo ou os exigidos para a obtenção do serviço requerido, para que seja realizada a solicitação de juntada ao processo digital.

O contribuinte é quem optou por não agir conforme lhe foi facultado.

O fato da autoridade fiscal ter oferecido atendimento presencial em delegacia distante e fora do domicílio fiscal do contribuinte, foi mera possibilidade, diante de tamanha insistência por parte da fiscalizada, mas não se constitui em obrigação, muito longe de se constituir em exigência:

Sujeito Passivo	CNPJ
Nome Empresarial	
AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA	01.355.296/0001-26

Quanto ao pedido para apresentação pessoal dos documentos, observamos novamente que poderá ser feita, se assim desejarem os representantes da pessoa jurídica, na sala 328 da Delegacia da Receita Federal de Goiânia por meio de agendamento pelo e-mail: leon.nolasco@rfb.gov.br, dentro do prazo designado.

De toda forma, nenhuma necessidade foi demonstrada para que houvesse um atendimento presencial para a entrega de documentos e esclarecimentos, durante o procedimento fiscal. Inclusive, no decorrer dele, houve a entrega de diversos documentos e esclarecimentos (não todos) pela via eletrônica, assim como com a presente impugnação.

Não vislumbro qualquer demanda de documentação volumosa e complexa, como alega. Tal fato foi destacado pela autoridade fiscal (fls. 910):

23. Todavia devemos registrar que as alegações para justificar o pedido de apresentação dos documentos de forma presencial não se sustentam, pois o que estava sendo solicitado referia-se apenas a documentos de aquisição e alienação de um imóvel rural. Assim, no dia 03/06/2022, retornamos a supracitada mensagem eletrônica refutando as alegações para justificar a dificuldade de protocolar os documentos e reiterando para que fosse apresentado os documentos/esclarecimentos solicitados. As mensagens eletrônicas mencionadas constam nas folhas 778 a 780 do presente processo.

Improcede, portanto, o inconformismo apresentado.

NULIDADE - ERRO NO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR

Defende o contribuinte que o Memorando de Entendimentos de fls. 1052 a 1070, firmado em 05/05/2017, seria o documento representativo de compromisso a definir a data de ocorrência do fato gerador em momento distinto do eleito pelo Fisco (06/07/2017). E que mesmo considerando a data da venda da Fazenda Itaipu em 06/07/2017, ainda assim estaríamos diante de erro na definição do aspecto temporal do fato gerador, vez que, nesta hipótese o fato gerador dar-se-ia no encerramento do trimestre.

Equivoca-se novamente a autuada.

O Código Tributário Nacional assim dispõe acerca do fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

O memorando de entendimentos colacionado aos autos traz diversas condições a serem implementadas no futuro, para que efetivamente o negócio pudesse se concretizar, não podendo atrair, naquele momento, a ocorrência do fato gerador. Vejamos, a título ilustrativo, o que dispõe algumas cláusulas do documento:

2. Preço

2.1 Preço e Forma de Pagamento [...]

2.2. Condições para Continuação das Negociações

[...]

3. Condições para o Fechamento da Transação

[...]

8. Efeito Não Vinculante e Descontinuação das negociações

O propósito do presente MOU é apenas estabelecer os principais termos e condições das intenções das Partes à implementação da Transação, não criando qualquer obrigação, para qualquer das partes, de consumir a Transação aqui descrita, a qual ficará sujeita à verificação das Condições Precedentes previstas neste MOU e que venham a ser acordadas entre as Partes nos Documentos Definitivos...

Destaco ainda que em 07/06/2017, data posterior ao Memorando de Entendimentos (05/05/2017), houve reunião do Conselho de Administração da sociedade autuada, cuja ordem do dia era deliberar sobre a alienação de imóveis de propriedade da companhia envolvidos na negociação (fls. 74 e ss.). Ou seja, no momento do memorando o negócio como intencionado sequer estava plenamente aprovado pela vendedora.

A data apontada pela autoridade fiscal (06/07/2017) representa a data da escritura

pública de compra e venda do imóvel objeto do lançamento (fls. 610 e ss.), estando dentro do período de apuração trimestral do tributo (01/07/2017 a 30/09/2017 - 3º trimestre), conforme previsto no auto de infração:

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO PRESUMIDO**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
01.355.296/0001-26

Nome Empresarial

AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA

Período de Apuração do Tributo
01/07/2017 a 30/09/2017

ACRÉSCIMOS A BASE DE CÁLCULO

Multa	Base de Cálculo
225,00%	234.211.982,81

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
225,00%	234.211.982,81	15,00%	35.131.797,42

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL

**DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
01.355.296/0001-26

Nome Empresarial

AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
09/2017	31/10/2017	58.552.995,70	225,00	131.744.240,32	26,51	15.522.399,16	205.819.635,18
Total		58.552.995,70		131.744.240,32		15.522.399,16	205.819.635,18

O fato gerador/período de apuração foi respeitado, no encerramento do trimestre, ao final de 09/2017, cujo vencimento se deu em 31/10/2017.

Assim, também não merece acolhimento a nulidade aventada.

DECADÊNCIA

Não há decadência no presente caso. Os tributos autuados foram o IRPJ e CSLL, devidos trimestralmente, de modo que o fato gerador se deu em 30/09/2017. Ainda que se considerasse a regra do § 4º do art. 150 do CTN (cinco anos da data do fato gerador), o termo final para o lançamento seria em 30/09/2022. A ciência do lançamento ao contribuinte ocorreu em 14/07/2022, dentro do quinquênio legal. De toda forma, houve a aplicação multa qualificada, em virtude de terem sido constatadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, conforme se demonstrará e discutirá amplamente na sequência deste voto, caso em que se deve aplicar o disposto no inciso I, do art. 173, do CTN, cujo termo inicial se deslocaria para 01/01/2018, com termo final em 31/12/2022.

INCONSTITUCIONALIDADES. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DO NÃO CONFISCO

Esclareça-se que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional. Nesses termos dispõe o art. 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pelo art. 25 da Lei 11.941/2009:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

Com efeito, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente fiscal está ou não conforme a lei, sem emitir juízo de legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato, visto terem sido inseridas no ordenamento jurídico após legítimo processo legislativo, cabendo então apenas ao Judiciário a aferição desta natureza. Reitere-se que a atuação da autoridade lançadora é plenamente vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

No âmbito desta instância julgadora, cumpre ainda destacar o dever de observância das normas legais e regulamentares, em face do que dispõe o art. 17, inc. V, da Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020 c/c o art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990. Portanto, as Instruções Normativas expedidas pela administração tributária e demais atos vinculantes devem ser observados por este julgador.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS

Pertinente advertir que resultam improficuos os julgados administrativos referidos pelos sujeitos passivos, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios específicos.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (destacamos)

A este respeito, veja-se o Parecer Normativo COSIT nº 23, de 06/09/2013 (DOU de 09/09/2013):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea "a"; Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III. (destaques acrescidos)

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis no julgamento em DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, incluído pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional. Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, verifica-se somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações

declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), bem como nos casos previstos no art. 19 e 19A da Lei nº 10.522, 19 de julho de 2002, retrocitados, conforme disciplinados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014

No presente caso não se verifica nenhuma das situações acima referidas e, portanto, as decisões judiciais e administrativas colacionadas pelas impugnantes não têm o condão de afastar a aplicação da legislação em vigor.

MÉRITO

RECEITA TRIBUTÁVEL: LUCRO PRESUMIDO X GANHO DE CAPITAL

Defende a fiscalização que a autuada tributou a receita da venda da Fazenda Itaipu de forma indevida, se utilizando do lucro presumido na apuração da base de cálculo, como se fosse receita operacional de sua atividade, quando deveria apurar e tributar o ganho de capital obtido na transação. Isto porque teria se utilizado de forma artificial, sem substância econômica, de uma suposta atividade de comercialização de imóveis próprios, incluída em seu objeto social, com a reclassificação do imóvel que estava registrado no grupo imobilizado do ativo não circulante para a conta de estoque do seu ativo circulante, tudo pouco antes de ocorrer a formalização da venda.

Por seu turno, o contribuinte alega que a Fazenda Itaipu foi mantida, inicialmente, no ativo não circulante (imobilizado), porque não tinha a intenção de negociar a curto prazo, mas posteriormente, ante à disposição de vendê-la no prazo de até um ano, houve a reclassificação para o ativo circulante (estoque), em observância ao Pronunciamento Técnico CPC nº 27 e ao Pronunciamento Técnico CPC nº 31, o que estaria em consonância com o entendimento a Solução de Consulta da DISIT 10/RFB nº 139/2006. E que no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas à compra e venda de imóveis próprios, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito negocial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio, sendo irrelevante o fato de a atividade imobiliária não figurar anteriormente nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica, nos termos da Solução de Consulta nº 254 - Cosit, 15 de setembro de 2014, mas os atos constitutivos da Impugnante traziam previsão de exercício de atividades imobiliárias de compra e venda de imóveis próprios no momento da venda da Fazenda Itaipu.

Por tratarem de circunstâncias fáticas diversas ao presente caso, entendo inaplicáveis as disposições da Solução de Consulta da DISIT 10/RFB nº 139/2006 e da Solução de Consulta nº 254 - Cosit, 15 de setembro de 2014.

A primeira sequer tem o poder vinculante previsto no art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013, posteriormente no artigo 15 da Instrução Normativa RFB n.º 1.464/2014 e atualmente no art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 09 de dezembro de 2021, já que não provém da Cosit. Ademais é específica para o caso de empresa que se dedica originariamente à compra e venda de veículos novos e usados e a locação de veículos, entendendo ser razoável a permanência dos referidos bens no ativo imobilizado, enquanto novos e locáveis, e depois passarem para o estoque e serem vendidos, por não serem mais considerados relativamente novos pela clientela, produzindo manutenção mais dispendiosa, mas ainda conservarem um razoável valor de mercado para serem comercializados. Não afasta a intenção inicial da atividade e do ciclo de vida de um veículo automotor (locação e posterior venda), muito diverso de um imóvel rural, como no caso, que tem um ciclo de vida, de utilização totalmente diferente.

Já a Solução de Consulta Cosit nº 254, de 2014 aborda a tributação das receitas de vendas de imóveis decorrentes da atividade imobiliária, sob o regime do lucro presumido, exercida

por consulente que alterou o contrato social para incluir a atividade imobiliária em seu objeto social, mas antes mesmo dessa alteração contratual já realizava com frequência operações de compra e venda de imóveis, cujo resultado era tributado como ganho de capital e queria vender um terreno de sua propriedade que fora adquirido, antes da alteração contratual, com o propósito de revenda e lançado originalmente em conta de estoque, no ativo circulante. Totalmente diverso do presente caso, aonde estamos tratando de bem integrante originariamente do ativo não circulante, imobilizado, com intenção original distinta, por empresa que não se dedicava de fato e de direito (como será visto) à atividade imobiliária.

Por melhor se alinhar às circunstâncias fáticas aplicáveis ao presente caso, colaciono os fundamentos expostos na Solução de Consulta Cosit nº 251, de 12 de dezembro de 2018, mais atual e que dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado em venda de imóveis registrados no ativo imobilizado de sociedade empresária que se dedica à compra e venda de bens imóveis, dentre outras atividades imobiliárias.

Referido ato normativo vinculante nesta instância julgadora encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. RECLASSIFICAÇÃO PARA O CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A alienação de bem do ativo imobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante.

Dispositivos legais: Decreto nº 9.580, de 2018, art. 222; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §4º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 200 e 215, § 14.

IMÓVEL DESTINADO À VENDA. IMÓVEL CLASSIFICADO NO IMOBILIZADO. CONTRATO DE LOCAÇÃO. VIGÊNCIA. AUFERIMENTO DE RECEITA DE LOCAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Constitui receita de locação, tributada pelo IRPJ, aquela auferida pela sociedade empresária, em razão de contrato de locação em vigor, ainda que sobre imóveis disponibilizados para venda, independentemente de essa venda vir no futuro a ser tributada como ganho de capital em função de se referir a bens do ativo imobilizado, ou como receita de venda de imóveis em função de se referir a bens construídos ou adquiridos para revenda.

Dispositivos legais: Decreto nº 9.580, de 2018, art. 208; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, III, c; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 33, § 1º, IV, c.

Examinemos, inicialmente, as regras constantes do Regulamento do Imposto de Renda atualmente vigente, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 — RIR/2018, atinentes à base de cálculo a ser apurada no regime do lucro presumido:

TÍTULO IX

DO LUCRO PRESUMIDO

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto

no § 7º do art. 238 e nas demais disposições deste Título e do Título XI (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 25, caput, inciso I).

(...)

Ganhos de capital e outras receitas

Art. 222. Os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 208 serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, caput; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Na apuração dos valores de que trata o caput, deverão ser considerados os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 3º).

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens ou direitos classificados como investimento, imobilizado ou intangível 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 4º).

§ 4º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda no momento em que forem apurados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 5º).

§ 5º Para fins do disposto no caput, os ganhos e as perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 6º).

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 7º).

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º):

I - aos rendimentos tributados provenientes de aplicações financeiras de renda fixa e renda variável; e

II - aos lucros, aos dividendos ou ao resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.

§ 8º Não serão computados na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda:

I - a parcela equivalente à redução do valor das multas, dos juros e do encargo legal em decorrência do disposto nos art. 1º ao art. 3º da Lei nº 11.941, de 2009 (Lei nº 11.941, de 2009, art. 4º, parágrafo único);

II - os créditos presumidos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto (Lei nº 12.715, de 2012, art. 41, § 7º, inciso II); e

III - os créditos apurados no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra (Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, art. 22, § 6º).

Por seu turno, o art. 208 do RIR/2018 estabelece que:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º).

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 2º (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 5º).

Especificamente em relação à atividade imobiliária, o art. 34 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, alterando o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, mediante inclusão do § 4º, dispositivo abaixo transcrito com grifo acrescentado de modo a conferir maior clareza ao presente exame, determina que a receita da atividade é aquela oriunda, quanto aos imóveis comercializados, da venda destes imóveis desde que construídos ou adquiridos para a revenda:

Art. 34. Os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação

"Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de

imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato." (NR)

Como se vê, na atividade imobiliária, a receita da atividade é aquela produzida pela venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, o que não acontece nos casos em que um imóvel, como no caso da Fazenda Itaipu, esteve registrada na Escrituração Contábil Digital da fiscalizada até o ano de 2016 como sendo um ativo imobilizado, evidenciando que o imóvel foi adquirido sem a intenção de ser vendido, ao contrário, pelas informações extraídas das DITR e Escriturações Contábil e Fiscal, constata-se que a fazenda foi utilizada para a exploração da atividade agropecuária até a data de sua alienação.

Assim, as alienações de imóveis do ativo imobilizado são tributadas na forma do art. 222, do RIR/2018, ainda que tenha havido reclassificação de tais bens para o ativo circulante em virtude da modificação da destinação do mesmo bem.

A IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, no § 14, do art. 215 e no art. 200, sintetiza tal entendimento, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, dispondo nos seguintes termos:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

Art. 200. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado, os resultados na alienação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Mesmo quando nos debruçamos sobre o artigo 33, § 1º, II, "c", da referida IN, observamos que o imóvel cuja venda será computada na receita bruta será aquele construído ou adquirido com tal propósito:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

(...)

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; e (...)

Percebe-se, assim, que o tratamento tributário das atividades imobiliárias dependerá da intenção inicial que envolveu a aquisição ou a construção do imóvel, sendo irrelevante eventual mudança de destinação verificada posteriormente, ainda que em obediência às normas contábeis.

Assim não fosse, bastaria a decisão gerencial de vender os imóveis adquiridos com outra finalidade, para anular por completo a possibilidade de tributação do ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente, prevista na Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º.

Vejamos, nesse sentido, entendimentos também firmados no âmbito do CARF: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BEM DO IMOBILIZADO.

No caso das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro presumido, os ganhos de capital serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ para efeito de incidência do imposto e do adicional.

A venda de imóvel originalmente contabilizado em conta do Imobilizado, no qual funcionava a sede social e que era destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica, se sujeita à apuração de ganho de capital para fins de determinação do lucro presumido.

Acórdão nº 1402-003.859 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 16 de abril de 2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. [...]

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.

[...]

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

(Acórdão nº 1401 002.158 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de fevereiro de 2018)

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 nº 1302-002.327 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE IMÓVEIS. ATIVO PERMANENTE.

O resultado da venda de imóveis contabilizados no Ativo Permanente é tributado como ganho de capital, ainda que antes da alienação eles sejam destinados à revenda e no contrato social da alienante haja previsão, dentre outras, de atividade imobiliária. A legislação somente permite a incidência sobre a margem presumida de lucro calculada a partir da receita de venda do imóvel quando este é adquirido para revenda.

(Acórdão nº 1101-000.930 -1ª Câmara /1ª Turma Ordinária, Sessão de 08 de agosto de 2013)

De toda forma, o entendimento supra é válido para o caso de haver o efetivo exercício da atividade imobiliária, de estarmos diante de uma pessoa jurídica que exerça de fato e de direito a atividade imobiliária.

No entanto, no caso em análise, sequer estamos diante de um exercício de fato de atividade imobiliária.

A alegação resumida do contribuinte, no sentido de que "a receita da Impugnante com a venda de imóveis, no ano-calendário de 2017, totalizou a importância de R\$ 339.000.000,00", enquanto que "a receita auferida na transação de venda da Fazenda Itaipu foi de R\$ 260.000.000,00" poderia supor o exercício de fato da atividade imobiliária, com a aquisição e venda de outros imóveis, mas não foi o que realmente ocorreu.

Embora tenha havido o registro deste montante de venda imobiliária, os fatos se concentram no mesmo período, dias após, e se referem a uma outra fazenda vendida em situação semelhante (estava no imobilizado e foi reclassificada para estoque poucos meses antes da venda). Nada de efetiva atividade imobiliária de compra e venda de imóveis antes ou após o planejamento que visou a venda de fazenda como a tratada nestes autos. Tudo concentrado em poucos meses: ao final de 2016 altera-se o objeto social, no encerramento de 2016 transfere as fazendas do imobilizado para estoque e logo no começo do ano de

2017 já realiza as duas únicas vendas, praticamente ao mesmo tempo, uma com registro contábil em 01/03/2017 e a outra em 15/03/2017. Nada mais de atividade imobiliária se registra contabilmente, nem se demonstra nos autos. Não há qualquer registro de estoque de unidade imobiliária, mesmo após vendas tão relevantes, quando se esperaria a aplicação de algum recurso na suposta atividade imobiliária.

Colaciono, a título ilustrativo, alguns dados extraídos da ECD e ECF disponibilizados nos autos (fls. 866 e 867), que refletem o descrito:

(...)

A receita da alegada "atividade imobiliária" se concentra em apenas um trimestre, no começo de 2017, sem qualquer receita desta atividade nos trimestres posteriores ou no ano posterior:

(...)

Os estoques, após as vendas em análise, passaram a ser debitados por GADO, LAVOURA e produtos agrícolas, ou seja, continuou a ser como sempre, uma atividade agropecuária, nada de efetiva atividade imobiliária:

(...)

Nem mesmo uma única Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias -Dimob foi entregue pelo contribuinte, declaração tipicamente transmitida pelas empresas que se dedicam efetivamente à atividade imobiliária, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1115, de 28 de dezembro de 2010:

Art. 1º A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) é de apresentação obrigatória para as pessoas jurídicas e equiparadas:

I - que comercializarem imóveis que houverem construído, loteado ou incorporado para esse fim;

II - que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis;

III - que realizarem sublocação de imóveis;

IV - que se constituírem para construção, administração, locação ou alienação de patrimônio próprio, de seus condôminos ou de seus sócios.

(...)

Como exposto, não houve o exercício de fato de compra e venda de bens imóveis. A fiscalização demonstra e os fatos acima reforçam que estamos diante de uma alteração às pressas do objeto social da empresa com o objetivo único e exclusivo de reduzir a carga tributária para a venda imobiliária vislumbrada, dando ares de legalidade meramente formal, quando a realidade demonstra que não se exerceria, de fato, a atividade imobiliária. Em poucos meses faz a alteração do objeto social, transfere o bem de seu Ativo não circulante para o Estoque, em seguida promove a venda de propriedade rural de grandes dimensões. Tudo muito rápido e fortuito. Não houve a compra de qualquer outro imóvel para o estoque, para posterior venda. Principalmente depois de a recorrente incluir tal atividade em seu objetivo social. A realidade mostra o efetivo exercício de atividade agropecuária, antes e após as vendas realizadas de forma bem pontuais, concentradas.

O mérito da autuação, portanto, é procedente, seja porque não houve, de fato, o exercício efetivo de uma atividade imobiliária, seja porque a fazenda vendida, objeto da autuação, não foi adquirida para revenda.

MULTA QUALIFICADA

Defende a fiscalização que o caso comporta a aplicação da multa qualificada (150%) em face da ocorrência de fraude, conforme previsto no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, combinado com o artigo 72 da Lei 4.502/64:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)."

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

Tal qualificação encontra-se esclarecida no TVF:

A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou ainda excluir ou modificar suas características essenciais de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados.

Não há a alegada confusão ou falta de distinção impossibilitando o pleno exercício do direito de defesa da autuada. Inclusive ela mesma reconhece que "a *qualificação da multa encontra-se fundamentada, exclusivamente, na existência de dolo e consequente conduta fraudulenta*

A fiscalização descreve os fatos caracterizadores da fraude alegada, destacando a ocorrência de atos meramente formais, atos estes que tiveram o propósito de alterar a essência do Fato Gerador dos tributos, quando o sujeito passivo tentou criar uma situação em que a base de cálculo apurada deixasse de ser o ganho de capital para tornar-se um percentual presumido do valor da transação, fazendo transparecer que a fiscalizada exercia uma atividade econômica que pudesse ser enquadrada como uma atividade operacional a ser tributada pelo regime do lucro presumido, incluindo em seu objeto social a exploração da atividade de compra e venda de imóveis, o que não existiu, tendo exercido sempre a exploração da atividade agropecuária.

O caso retrata a simulação do exercício da atividade imobiliária, eis que se constituiu uma declaração/condição não verdadeira por parte da empresa alienante, que não a exerceu, de fato, como exposto, nos termos do art. 167, § 1º, inc. II do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

E o objetivo da simulação foi criar uma suposta prática de atividade imobiliária, irreal, para qualificar artificialmente a venda da fazenda como atividade operacional da empresa e o resultado correspondente ser submetido aos percentuais do lucro presumido, muito mais interessante que a tributação com base no ganho de capital.

Os atos e negócios simulados estão no campo da ilicitude, e extravasam os limites do direito de auto-organização negocial reconhecido aos contribuintes. A simulação tem ínsita no seu conceito a fraude, para fins tributários, que se subsume à definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e à ação dolosa tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, sendo aplicável a multa qualificada.

Na simulação, há um ilícito oculto; o fato gerador na verdade ocorre, mas é descaracterizado, ou não é tipologicamente reconhecido em sua aparência como hipótese de incidência legal, e a forma é mero pretexto escondendo o real objetivo visado.

No que se refere ao fato de as operações realizadas serem aparentemente lícitas com negócios jurídicos que aparentemente produziram os efeitos declarados pelas partes, cabível destacar a manifestação de Ricardo Mariz de Oliveira:

"Geralmente, nesses casos de "encaixe" a situação real impõe subseqüentes ou simultâneos atos para alterar ou anular os efeitos indesejados e emergentes dos atos arquitetados e exteriorizados, tudo consistindo em simulação, a qual, amiúde, somente se manifesta pela ocorrência de vários atos que, isoladamente, não se apresentam contrários à lei, mas, interligados e considerados em conjunto, revelam as verdadeiras intenções das partes e os verdadeiros negócios que praticaram, ou não praticaram."

(Ricardo Mariz de Oliveira, Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal" in Curso de Direito Tributário, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 7ª ed., Saraiva, 2000)

Os atos simulados são praticados justamente para ocultar os atos efetivos.

Sendo assim, correta a fiscalização quando afastou toda a aparência formal para atingir a realidade que estava nos bastidores, dando-lhes as efetivas consequências tributárias.

Embora circunscrito a um contexto fático diverso, o entendimento jurisprudencial a seguir nos traz diretrizes para o enfrentamento da simulação, sua ilicitude e a aplicabilidade da multa qualificada em tais casos:

MULTA QUALIFICADA.

Em caso de simulação, a inoponibilidade das operações efetuadas em sequência ao Fisco decorre de sua própria ilicitude, o que afasta a possibilidade de configuração de planejamento tributário lícito e justifica a qualificação da multa de ofício. (Acórdão nº 1202-000.890 - 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 6 de novembro de 2012)

Da mesma forma este outro julgado, que aborda a fraude diante da alteração de característica do fato gerador, fazendo parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada. (Acórdão nº 1302-002.322 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de julho de 2017)

Por fim, vejamos o Acórdão 9202-003.128 - CSRF, 2ª turma, proferido em Sessão de 27/03/2014 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que trata especificamente da matéria:

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

(...)

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo.

O Imposto sobre a Renda (IR) e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (Código Tributário Nacional - CTN, art. 43): (1) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; renda esta que pode ser apurada por diferentes regimes legais de tributação: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, e (2) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais.

O ganho de capital constitui-se em acréscimo patrimonial.

O contribuinte modificou as características essenciais do fato gerador quando intentou transformar uma venda de um ativo imobilizado ensejadora de ganho de capital, que teria como fato gerador a disponibilidade de proventos de qualquer natureza, no caso o acréscimo patrimonial, em uma suposta venda geradora de renda, apurada pelo regime de tributação com base no lucro presumido, adotando artificialmente o exercício de uma atividade operacional imobiliária, simulando-a, eis que não ocorreu de fato, tudo visando reduzir o montante do imposto devido.

Sendo assim, caracterizada a fraude, justifica-se a imposição da multa qualificada. **MULTA AGRAVADA.**

Para o enfrentamento da multa agravada aplicada sob o fundamento do §2º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, vejamos inicialmente as disposições legais pertinentes:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O entendimento a ser dado para a multa em análise, no âmbito da Receita Federal está contido na Solução de Consulta Interna nº 7 - Cosit, de 21 de outubro de 2019, que assim dispõe:

Fundamentos

Legislação

[...]

Colaboração com a administração tributária.

[...]

7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou **anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco**. O que se quer dizer é que **há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal**. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe.

[...]

Regra-matriz da multa agravada

8. Analisam-se conjuntamente os critérios que compõem a regra-matriz de incidência da multa agravada para se chegar à solução dos questionamentos formulados.

8.1. O aspecto material refere-se ao não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar os arquivos e sistemas. Há relação direta com o dever de colaboração do sujeito passivo com a administração tributária,

8.2. Já o aspecto temporal traz algum complicador ao intérprete. Analisando-se esse critério isoladamente e de forma apressada, seria provável dispor que bastaria o não atendimento de uma intimação pelo sujeito passivo para que se configure o fato gerador da multa. Não é o caso, pois esse critério deve ser analisado em conjunto com o quantitativo e o pessoal para se ter uma conclusão mais acurada.

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, "75% 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" (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

8.3.1. O lançamento de ofício é precedido por um procedimento fiscal, nos termos dos arts. 7º a 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, disciplinado atualmente pela Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017. A propósito, o inciso I do art. 3º da Portaria dispõe que os procedimentos de fiscalização são os "que tenham por objeto verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB e a aplicação da legislação do comércio exterior, e que possam resultar (...) em constituição de crédito tributário".

8.3.2. Retornando-se ao aspecto temporal da multa agravada, esta não é simplesmente pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimento ou para apresentar sistemas, mas sim pelo não atendimento de intimação em procedimento fiscal. Ou seja, o aspecto temporal se configura apenas após o fim do encerramento do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício.

8.4. E o aspecto pessoal da multa somente pode ser o sujeito passivo fiscalizado por procedimento fiscal que resultou na exigência do crédito tributário.

9. Conclui-se que apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada, a qual não pode estar dissociada do descumprimento do dever de colaboração desse sujeito passivo com a administração tributária. Estabeleceu-se, por natural decorrência lógica, a necessária coerência e correlação da sanção com o que se pretende alcançar, que é a arrecadação do tributo em si, sem descuidar do "destaque ao caráter pedagógico da sanção - seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido" (STF, RE nº 783.599 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-064 06/04/2015).

Do não atendimento para prestar esclarecimentos (inciso I)

10. Apesar de o núcleo central do aspecto material ser o "não atendimento à intimação" constante do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ele se subdivide em três nos respectivos incisos (a consulta se refere apenas aos I e II). Analisa-se a multa referente ao inciso I, pelo qual ela se aplica para o não atendimento de intimação para "prestar esclarecimentos".

10.1. A intimação a ensinar a multa a que se refere o inciso I não é aquela com objetivo de apresentar um documento, por si só. Do mesmo modo, prestar esclarecimentos não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito. A intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s). A intimação para prestar esclarecimentos gerais, de forma ampla, não pode ensinar a presente multa.

[...]

11. Considerando o dito anteriormente, há a necessária vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, em respeito ao aspecto material e quantitativo da multa agravada. Logo, concorda-se com a consulente no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração".

12. Passa-se, assim, a analisar as demais situações que poderiam ensinar a incidência da multa agravada pelo não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

12.1. Quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, não resta dúvida da incidência da multa agravada.

12.2. *Pode ocorrer de o sujeito passivo, no curso do procedimento fiscal, ter respondido algumas intimações para prestar esclarecimentos, mas não outras. Quando do término do procedimento fiscal algumas questões devem ser analisadas pela autoridade fiscal antes da aplicação ou não da multa.*

12.2.1. *Se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, **houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta**, descabe aplicar a multa agravada. Afinal, a autoridade fiscal concedeu novo prazo, que foi respondido. Sobre a reintimação, ratifica-se a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 20, de 2012, que tratou do tema ...*

[...]

12.3 *Se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal. Caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada. Caso tenham, a multa não deve ser aplicada.*

12.4. *Se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada. Para tanto, recomenda-se que a autoridade lançadora individualize o esclarecimento não prestado.*

12.5. *Há também a particular hipótese de o sujeito passivo responder a intimação prestando esclarecimentos parciais. Nesse ponto, o hermeneuta deve ter todo o cuidado ao analisar a matéria de forma abstrata, pois pode significar inúmeras variáveis.*

12.5.1. *É possível afirmar: se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial. Há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros. É como se a intimação, apesar de única, fosse múltipla no seu conteúdo. Logo, não houve esclarecimento de uma ou mais questões solicitadas pela autoridade fiscal (não obstante outra, isoladamente, tenha sido), o que enseja a aplicação da multa agravada. Cabe à autoridade lançadora delimitar no auto de infração o esclarecimento não prestado.*

12.5.2. *Ainda, se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, conforme Acórdão nº 201-78.413 do CARF: "O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de ofício prevista na lei".*

12.6. *Se o sujeito passivo fiscalizado, entretanto, apresentar petição **justificando o fato de não prestar os esclarecimentos**, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, **com a devida comprovação, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada.***

Pois bem, defende a autuada que a fiscalização ao mencionar genericamente o § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, sequer indicou qual dos dispositivos, incisos I, II ou III, do aludido dispositivo legal restou violado e tampouco esclareceu que esclarecimentos não foram prestados ou quais documentos não foram apresentados; que foi prejudicada ao ser oferecido atendimento presencial em local distante do domicílio fiscal do contribuinte, mas que teria atendido todas as intimações da Fiscalização, ainda que tenham sido consideradas insuficientes; que mesmo consideradas insuficientes não impediu a autoridade fiscal de

levantar as informações necessárias ao lançamento, não tendo impossibilitado o trabalho fiscal.

Preliminarmente, será demonstrado na sequência, que ficou clara a imputação da multa pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, a teor do que dispõe o inc. I do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96. A despeito da falta da indicação do inciso I pela autoridade fiscal, considero que tal fato não gerou prejuízos para a impugnante, a partir do exame de todo conteúdo da defesa, que evidencia a correta percepção dos motivos para imputação da multa questionada. Inclusive a jurisprudência do CARF, desde a época do antigo Conselho de Contribuintes é convergente no sentido de que o erro ou a incorreção no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do lançamento, quando não provocou prejuízos à defesa. Nesse sentido, cite-se, dentre outros, os seguintes julgados:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. OMISSÃO OU ERRO DO ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Tendo em vista que o lançamento fiscal encontra-se devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, tanto que a matéria foi plenamente compreendida pela autuada, eventual omissão ou erro no enquadramento legal não é suficiente para eivar de nulidade o Auto de Infração, e muito menos caracterizar cerceamento do direito de defesa. (Ac. CARF 3003-000.573, sessão de 19 de setembro de 2019)

AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento

legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa. (Ac. CC 107-08334, sessão de 9 de novembro de 2005)

NULIDADE - ENQUADRAMENTO LEGAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. (Ac. 108-07651, sessão de 5 de dezembro de 2003)

Também se faz pertinente registrar que, a teor da SCI citada, não se anui com a tese de que para a configuração da multa teria que demonstrar prejuízo para o Fisco, pois há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. Ficará demonstrado que o sujeito passivo não colaborou com a administração tributária, não infirmando a presunção em epígrafe. Ademais, como inferir que não houve prejuízo, dificuldade, impedimento ou embaraço à fiscalização se não se pode ter certeza de que outros fatos poderiam estar sendo ocultados? E se tais fatos ensejassem créditos tributários de maior soma? E se comprovassem outras responsabilidades tributárias? E se motivassem a ampliação da ação fiscal (tributos, períodos, outros contribuintes)? E se, por outro lado, atuassem em benefício dos sujeitos passivos, não haveria também que se considerar o prejuízo de uma ação fiscal que indevidamente imputou o ônus tributário? Mesmo assim, também será abordado adiante, que houve uma conduta protelatória do contribuinte criando dificuldades para retardar o andamento da auditoria fiscal, além do não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos acerca de fundamentos fáticos e legais intimamente relacionados à tributação em questionamento (ganho de capital ou receita operacional da atividade), além

da não apresentação de dados relacionados ao foco do procedimento fiscal (análise de venda de bens integrantes do ativo imobilizado).

Inicialmente, a autoridade fiscal expõe no TVF que a majoração ocorre "em razão de a fiscalizada não ter apresentado em diversas ocasiões os documentos/esclarecimentos solicitados, mesmo após diversas reiteraões e advertência expressa de que seriam aplicadas sanções legais pela falta de apresentação ou apresentação em atraso dos itens solicitados por meio das intimações expedidas", alegando ser "flagrante a conduta protelatória adotada pelo sujeito passivo. A maioria das intimações não foi inteiramente atendida, até mesmo simples solicitações de esclarecimentos não foram atendidas". Mas também destaca:

Os fatos relatados no Anexo I deste termo demonstram em detalhe que várias solicitações feitas aos representantes da fiscalizada não foram atendidas, bem como, evidenciam as dificuldades criadas para retardar o andamento da auditoria fiscal³. Algumas das solicitações encaminhadas foram simplesmente ignoradas pelos representantes da fiscalizada, nem mesmo houve justificativa.

Merece destaque que a troca de mensagens eletrônicas com o Senhor José Remi Barth (fls. 778 a 785) e as respostas evasivas para as intimações encaminhadas ao representante legal Luiz Antônio da Cunha Pinto (fls. 791 e 800), em que é possível constatar a total falta de interesse dos representantes da fiscalizada em prestar os esclarecimentos solicitados.

Importante destacar a insistência dos representantes para que os documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 2 fossem apresentados de forma presencial, sob a justificativa de que a quantidade de documentos solicitada dificultava a juntada digital dos documentos.

Essas alegações não se sustentam, primeiro em razão de ter sido solicitado apenas documentos comprobatórios de aquisição e alienação de um imóvel rural e, principalmente, em razão de os representantes terem protocolados anteriormente, aparentemente sem dificuldade, uma grande quantidade de documentos, muitos dos quais sequer haviam sido solicitados, referindo-se a períodos não abrangidos pelo procedimento em andamento.

Assim, a fundamentação da multa está relacionada aos fatos relatados no Anexo I do TVF, citando também a insistência para que os documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 2 fossem apresentados de forma presencial, além de uma troca de mensagens com o representante da autuada, o Senhor José Remi Barth (fls. 778 a 785).

Em relação às alegadas respostas evasivas para as intimações encaminhadas ao representante legal Luiz Antônio da Cunha Pinto, a SCI citada acima é clara ao destacar que o aspecto pessoal da multa somente diz respeito aos atos do sujeito passivo fiscalizado por procedimento fiscal.

Vejamos, então, o Anexo citado e demais fatos referidos pela autoridade fiscal.

O Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, traz o Histórico da Ação Fiscal. Através dele é possível aferir que desde quando foi instaurado o procedimento fiscal de diligência, em julho/2021, depois convertido em fiscalização, em 22/11/2021, com o Termo de Início do Procedimento Fiscal -TIPF, diante de uma possível infração na apuração de tributos incidentes sobre a venda de ativo imobilizado pela pessoa jurídica autuada, já eram solicitados, dentre outros dados e esclarecimentos:

Relação de todos os imóveis que fizeram parte do Ativo Imobilizado no período entre 01/01/2015 e 30/06/2021, com respectivos valores de aquisição e alienação quando for o caso. Apresentar cópia das respectivas escrituras.

Relação de todos os veículos que fizeram parte do Ativo Imobilizado, com descrição, placa/chassis/RENAVAM e valor

Estes dados estavam numerados no TIPF (Fls. 128), sendo os itens 5 e 6. No referido

Anexo do TVF, a autoridade fiscal indica que foi atendida apenas parte do que foi solicitado, mas não as relativas a itens relevantes para a infração em foco:

Por consequência, foi expedido o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal em 13/12/2021, cuja ciência eletrônica do sujeito passivo ocorreu em 14/12/2021 (fls. 227 a 233). Neste termo fez-se um histórico das intimações expedidas desde a instauração do procedimento de diligência fiscal em 30/07/2021, o qual foi convertido em procedimento de fiscalização pela falta de atendimento reiterada do que era solicitado ao sujeito passivo. Serviu o presente termo, portanto, para constatar os fatos transcorridos no curso da auditoria fiscal e reintimar o sujeito passivo para apresentar todos os documentos solicitados no Termo de Início, observando que os documentos protocolados correspondiam parcialmente apenas aos itens 2 e 3 daquele termo.

Em 20/12/2021, os representantes do sujeito passivo, desconsiderando os fatos constatados no termo lavrado em 13/12/2021 e demonstrando certo descaso às solicitações da auditoria fiscal, protocolaram uma resposta em que apenas relata a existência de investimento na sociedade Quatás Participações S/A, no percentual de 50%, entre 17/05/2017 e 02/10/2017 (fls. 234 a 236). Nada mais acrescentaram e não fizeram qualquer referência às outras solicitações da fiscalização.

Veja que o não atendimento destes esclarecimentos, a relação de todos os imóveis que fizeram parte do Ativo Imobilizado no período entre 01/01/2015 e 30/06/2021, com respectivos valores de aquisição e alienação quando fosse o caso, pode ter contribuído para que não houvesse foco na venda da outra fazenda, conforme destacado no enfrentamento do argumento de que a receita de venda imobiliária no período teria sido de R\$ 339.000.000,00 ao passo que a receita com a venda da Fazenda Itaipu, o único foco deste lançamento, teria sido de R\$ 260.000.000,00. Ou seja, há uma grande probabilidade que a tributação da venda desta outra fazenda, em circunstâncias aparentemente semelhantes às tratadas nestes autos, tenha ficado de fora da avaliação da fiscalização. A realidade poderia ter sido outra em termos tributários, caso houvesse a entrega da relação de bens solicitada e fossem informados os dados e esclarecimentos solicitados.

No decorrer do histórico e já fazendo referência ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 2, de 28/01/2022, quando solicitou documentos referentes a aquisição e alienação da Fazenda Itaipu, objeto do lançamento, a autoridade fiscal destaca, já no fundamento da multa aplicada, que houve solicitações que não foram atendidas e que evidenciam as dificuldades criadas para retardar o andamento da auditoria fiscal, fazendo remissão ao rodapé de nº 3, nestes termos:

59. Os fatos relatados no Anexo I deste termo demonstram em detalhe que várias solicitações feitas aos representantes da fiscalizada não foram atendidas, bem como, evidenciam as dificuldades criadas para retardar o andamento da auditoria fiscal³. Algumas das solicitações encaminhadas foram simplesmente ignoradas pelos representantes da fiscalizada, nem mesmo houve justificativa.

³ *Importante destacar a insistência dos representantes para que os documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 2 fossem apresentados de forma presencial, sob a justificativa de que a quantidade de documentos solicitada dificultava a juntada digital dos documentos.*

Essas alegações não se sustentam, primeiro em razão de ter sido solicitado apenas documentos comprobatórios de aquisição e alienação de um imóvel rural e, principalmente, em razão de os representantes terem protocolados anteriormente, aparentemente sem dificuldade, uma grande quantidade de documentos, muitos dos quais sequer haviam sido solicitados, referindo-se a períodos não abrangidos pelo procedimento em andamento.

A insistência para o atendimento presencial como sendo a única possibilidade para o atendimento do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 2, de 28/01/2022, que solicitou os documentos referentes a aquisição e alienação da Fazenda Itaipu, objeto do lançamento, é evidentemente protelatória, primeiro porque não considero que apresentar documentação de aquisição e venda de uma fazenda seja tão volumosa a ponto de haver impossibilidade para o envio digital como estava ocorrendo no atendimento das demais intimações. Ademais, conforme abordado neste voto, no tópico NULIDADE - FISCALIZAÇÃO x DOMICÍLIO FISCAL DIVERSO, a Instrução Normativa RFB nº 2.022, de 16 de abril de 2021, que dispõe sobre a entrega de documentos e a interação eletrônica em processos digitais no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, traz todo o disciplinamento para dar suporte ao contribuinte no caso de alguma dificuldade, falha ou indisponibilidade, facultando a entrega de documentos em qualquer unidade da RFB, sendo dispensável qualquer agendamento com a autoridade fiscal requisitante. O contribuinte é quem optou por não agir conforme a norma lhe faculta, a meu ver intencionalmente visando prejudicar o andamento da atividade fiscal, como ressaltado pela fiscalização nas reproduções acima, não atendendo a intimação em referência.

Houve também o destaque ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 4, de 26/05/2022, em que foi solicitado esclarecimentos/justificativas, conforme a seguir:

Justificar por escrito a tributação dos recursos recebidos pela venda da Fazenda Itaipu, no ano de 2017, utilizando-se do percentual de presunção do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ/CSLL, ao invés de apurar e tributar o Ganho de Capital obtido na transação, uma vez que se tratou de venda de Imobilizado.

Indicar qual o preceito legal que fundamentou a forma de tributação escolhida, observando que o disposto no §1º do art. 25 da Lei 9430/96 e §14º do art. 215 da IN RFB 1700/2017 determina que seja apurado e tributado o Ganho de Capital obtido na venda de um Ativo Imobilizado.

No decorrer do Anexo ao TVF, a autoridade fiscal deixa claro o não atendimento ao que foi solicitado no TIF nº 4, mesmo quando houve a troca de mensagens com o representante indicado pela empresa autuada, Senhor José Remi Barth (fls. 778 a 785):

21. No dia 01/06/2022 foram, finalmente, protocoladas as informações para contato com um representante da Agromon, conforme expressamente solicitado nas intimações expedidas em 24/03/2022, 11/04/2022 e 16/05/2022 (fls. 283/285). Assim, em 02/06/2022, foi feito contato por telefone com a pessoa designada para representar a fiscalizada, o Senhor José Remi Barth, comunicando a importância do atendimento das intimações expedidas. Ainda enviamos, nesta mesma data, uma mensagem eletrônica questionando se havia interesse em apresentar os esclarecimentos/documentos solicitados e quais os motivos que impediram a apresentação dos documentos até a presente data.

22. O Senhor José Remi Barth respondeu a mensagem eletrônica ainda em 02/06/2022 trazendo as mesmas alegações protocoladas anteriormente pelo representante legal da Agromon, ou seja, insistiu no pedido para apresentação pessoal dos esclarecimentos em razão da grande quantidade de documentos que teria para protocolar, sem, entretanto,

demonstrar que tenha sido feita qualquer tentativa de entrega dos documentos em uma unidade da Receita Federal.

23. *Todavia devemos registrar que as alegações para justificar o pedido de apresentação dos documentos de forma presencial não se sustentam, pois o que estava sendo solicitado referia-se apenas a documentos de aquisição e alienação de um imóvel rural. Assim, no dia 03/06/2022, retornamos a supracitada mensagem eletrônica refutando as alegações para justificar a dificuldade de protocolar os documentos e reiterando para que fosse apresentado os documentos/esclarecimentos solicitados. As mensagens eletrônicas mencionadas constam nas folhas 778 a 780 do presente processo.*

24. *No dia 09/06/2022, o Senhor Remi José enviou mensagem eletrônica afirmando que havia tomado ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 4, mas que estaria com dificuldades para acessar o conteúdo da intimação. Nesta mesma data, informamos que não havia qualquer restrição de acesso nos sistemas aos representantes devidamente constituídos para representar a pessoa jurídica.*

25. *Em 17/06/2022, os representantes da Agromon, solicitaram juntada digital de esclarecimentos apenas para alegar que não teriam tido acesso ao teor do Termo de Intimação Fiscal nº 4 e, portanto, estavam impossibilitados de apresentar o que havia sido solicitado (fls. 287/297).*

26. *Ainda no dia 17/06/2022 e, embora houvesse o registro que a ciência eletrônica do Termo de Intimação Fiscal nº 4 ocorreu em 09/06/2022, encaminhamos uma cópia deste termo, por meio de mensagem eletrônica ao Senhor Remi José Barth. Nesta mensagem foi informado que os esclarecimentos/documentos solicitados poderiam ser apresentados até 24/06/2022 (vide sequência de mensagens eletrônica de fls. 781 a 785).*

27. *Paralelamente, em 21/06/2022, foi encaminhado um Termo de Intimação Fiscal ao representante legal da Agromon, cuja ciência via postal ocorreu em 23/06/2022, solicitando a apresentação dos mesmos esclarecimentos indicados no Termo de Intimação Fiscal nº 4 (fls. 801 a 805).*

28. Por fim, no dia 24/06/2022, os representantes da Agromon protocolaram apenas uma declaração alegando que as solicitações do Termo de Intimação Fiscal nº 4 teriam sido apresentadas em novembro de 2021 (fls. 298 a 301). Entretanto, devemos registrar que nenhum esclarecimento/documento referente às solicitações indicadas no referido termo foi apresentado, nem na data mencionada pelos representantes da Agromon nem em outra data.

Também não há justificativa para a não apresentação dos esclarecimentos demandados no TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 4, de 26/05/2022, intimamente relacionados à infração em foco ("1. Justificar a tributação dos recursos recebidos pela venda da Fazenda Itaipu, no ano de 2017, utilizando-se do percentual de presunção do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ/CSLL, ao invés de apurar e tributar o Ganho de Capital obtido na transação, uma vez que se tratou de venda de Imobilizado; 2. Indicar qual o preceito legal que fundamentou a forma de tributação escolhida, observando que o disposto no §1º do art. 25 da Lei 9430/96 e §14º do art. 215 da IN RFB 1700/2017 determina que seja apurado e tributado o Ganho de Capital obtido na venda de um Ativo Imobilizado").

Pelos fatos expostos, demonstra-se o não atendimento de intimações realizadas para a

apresentação de esclarecimentos relacionados aos fundamentos fáticos e legais para a tributação adotada na venda fiscalizada, além de intimações para apresentar não apenas documentos por si só, mas para apresentar dados necessários à aferição de datas, valores, pessoas envolvidas na compra e venda de bens do ativo imobilizado, foco da autuação,

relevantes para o dimensionamento da tributação a ser aplicada aos fatos em investigação e outros que poderiam ser avaliados. Houve uma conduta claramente protelatória, por parte do contribuinte, um evidente intuito de não colaborar com a fiscalização, razão pela qual fica caracterizada a hipótese de incidência da multa agravada, que deve ser mantida.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO

Já foi abordado nas preliminares, no tópico "INCONSTITUCIONALIDADES. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DO NÃO CONFISCO", que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional. Portanto, no caso em litígio, as multas aplicadas encontram-se plenamente vigentes, razão pela qual devem ser mantidas em toda sua plenitude.

DO APROVEITAMENTO DOS VALORES DECLARADOS EM DCTF

Defende a autuada que o Fisco considerou que a Impugnante se utilizou do lucro presumido para tributar suas receitas decorrentes da venda da Fazenda Itaipu, mas não teria deduzidos os valores declarados em DCTF relativos ao mesmo fato gerador, anexando o "doc.07" para comprovar que teria submetido à tributação do IRPJ e CSLL o fato gerador relacionado à venda da Fazenda Itaipu. Argumenta que a possibilidade de dedução dos valores declarados em DCTF, referentes aos mesmos fatos geradores, encontra albergue na Súmula CARF nº 76 (Vinculante).

Cumprе destacar que a Súmula CARF nº 76 se aplica apenas na hipótese de exclusão do Simples Nacional, o que não se aplica ao caso. No entanto, é necessário aferir as alegações trazidas pelas partes, para que não haja duplicidade de cobrança.

A autoridade fiscal argumenta que "o sujeito passivo se utilizou do Regime do Lucro Presumido para tributar os recursos recebidos na venda de imóvel rural quando deveria apurar e tributar o ganho de capital obtido sobre a transação", mas não detalha o quantum da tributação promovida pelo contribuinte, não apresenta os cálculos, tendo em vista a alegada tributação parcial. No TVF e na apuração dos tributos dos autos de infração vemos:

TVF

49. O quadro a seguir evidencia o ganho de capital a ser tributado, observando o VTN declarado na DITR/1997 para determinar o custo e o valor das benfeitorias da DITR/2017.

Apuração do Ganho de Capital	
Histórico	Valor
Valor de Venda - Valor recebido na transação (fls. 669 e 694)	260.000.000,00
(-) Valor das benfeitorias (DITR 2017 – fl. 822)	22.012.417,19
(-) Custo de Aquisição (VTN DTIR 1997 – fl. 809)	3.775.600,00
Ganho de Capital (BC do IRPJ e CSLL)	234.211.982,81

AUTO DE INFRAÇÃO

OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL
INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL

Falta de apuração e recolhimento de Ganho de Capital sobre alienação de ativo imobilizado conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
06/07/2017	234.211.982,81	225,00

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA LUCRO PRESUMIDO					
SUJEITO PASSIVO					
CNPJ 01.355.296/0001-26 Nome Empresarial AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA			Período de Apuração do Tributo 01/07/2017 a 30/09/2017		
ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO					
Multa	Base de Cálculo				
225,00%	234.211.982,81				
CÁLCULO DO IMPOSTO					
Multa	Base de Cálculo	Aliquota	Imposto Apurado		
225,00%	234.211.982,81	15,00%	35.131.797,42		
CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL					
(+/-) Lucro Presumido e Acréscimos Declarados			203.345,95		
(+/-) Valor Apurado			234.211.982,81		
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional			60.000,00		
(=) Base de Cálculo do Adicional			234.355.328,76		
(x) Aliquota			10,00%		
(=) Adicional Total			23.435.532,88		
(-) Adicional Declarado			14.334,60		
(=) Imposto Adicional Devido			23.421.198,28		
PARCELA DO LUCRO NÃO SUJEITA AO ADICIONAL					
(+/-) Parcela Não Sujeita ao Adicional Definida em Lei			60.000,00		
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada pelo Sujeito Passivo			60.000,00		
(=) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada de Ofício			0,00		
CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL POR PERCENTUAL DE MULTA					
Multa	Valor Apurado	Parcela Não Sujeita ao Adicional	Base de Cálculo	Aliquota	Imposto Adicional Devido
225,00%	234.211.982,81	0,00	234.211.982,81	10,00%	23.421.198,28
IMPOSTO DEVIDO ANTES DAS DEDUÇÕES					
Multa	Descrição				Valor
225,00%	Imposto				35.131.797,42
225,00%	Imposto Adicional				23.421.198,28
Subtotal por Multa					58.552.995,70
Total					58.552.995,70
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO LUCRO PRESUMIDO					
SUJEITO PASSIVO					
CNPJ 01.355.296/0001-26 Nome Empresarial AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA			Período de Apuração do Tributo 01/07/2017 a 30/09/2017		
ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO					
Multa	Base de Cálculo				
225,00%	234.211.982,81				
CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL					
Multa	Base de Cálculo	Aliquota	Contribuição Apurada		
225,00%	234.211.982,81	9,00%	21.079.078,45		
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA ANTES DAS DEDUÇÕES					
Multa	Descrição				Valor
225,00%	Contribuição				21.079.078,45
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA APÓS AS DEDUÇÕES					
Multa	CSLL antes das Deduções	Deduções	CSLL Devida		
225,00%	21.079.078,45	0,00	21.079.078,45		

Ou seja, o ganho de capital da venda em litígio, no valor de R\$ 234.211.982,81, foi tributado integralmente, constando na apuração do adicional do IRPJ o que foi declarado para o correspondente trimestre pelo contribuinte.

Quando o contribuinte trouxe a alegação de que teria submetido à tributação do IRPJ e CSLL o fato gerador relacionado à venda da Fazenda Itaipu, anexando o "doc.07" como comprovação, verifiquei que o documento anexado se referia às DCTFs relativas ao 1º trimestre de 2017, estando, a princípio, fora do fato gerador tratado nestes autos.

Mas, no decorrer da análise da impugnação, conforme foi enfrentado na alegação de que os valores de vendas imobiliárias no correspondente ano-calendário teriam sido superiores aos R\$ 260.000.000,00 relativos à venda autuada, confrontando os dados da ECF e da ECD anexadas aos autos para os quatro trimestres do ano, vimos que a receita da venda da Fazenda Itaipu, no valor de R\$ 260.000.000,00, foi levada ao resultado do 1º trimestre de 2007, a despeito da documentação remeter ao fato gerador imputado no lançamento (3º trimestre) conforme enfrentado nas alegações de erro do fato gerador. Vejamos dados do Razão a seguir, extraídos da ECD:

Razão										
Nome: AGRONOMIA S/A AGRICULTURA E PECUARIA										
CNPJ: 01.355.296/0001-26										
Conta: 31107 - VENDA DE ROBLIADA										
Saldo Inicial: 0,00										
Data	Cód. Conta	Conta	DIC	Valor	Saldo	D / Histórico	Có dig. No me o C.C. re me o	Cent. o de Custo	Arquivo N° Lin	Tipo
01/03/2017	11201001	CLIENTES	D	260.000.000,00	260.000.000,00	C - [A/R]EJ-CL-28000635000108 NF- 01032017A	547	0102017A	6.648	CONTABIL NORMAL
01/03/2017	11100001	VENDA DE TERRELA	C	260.000.000,00	260.000.000,00	C - [A/R]EJ-CL-28000635000108 NF- 01032017A	547	0102017A	6.647	CONTABIL NORMAL
15/03/2017	11020001	CLIENTES	D	79.000.000,00	339.000.000,00	C - [A/R]EJ-CL-104232000203 NF- 1032017	589	1032017	7.284	CONTABIL NORMAL
15/03/2017	11120001	VENDA DE TERRELA	C	79.000.000,00	339.000.000,00	C - [A/R]EJ-CL-104232000203 NF- 1032017	589	1032017	7.285	CONTABIL NORMAL
31/03/2017	01100001	VENDA DE TERRELA	D	339.000.000,00	0,00	Valor referente ao encerramento do exercício em 31/03/2017	589	1032017	22.315	ENCERRAMENTO CONTABIL

Também há os lançamentos correspondentes nas mesmas datas, vinculando aos imóveis que estavam no estoque:

114 - Visualizador de Lançamentos - AGRONOMIA S/A AGRICULTURA E PECUARIA (01.355.296/0001-26) 2017									
114 - ESTOQUE									
Partidas simples 74 74 74 Saldo inicial 419.518.361,30 D									
Data 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017 11/03/2017									
Cód. Conta 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002									
Conta TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ TERRELA - FAZ. MALUÁ									
D/C D D D D D D D D D									
Valor 11.892,48 2.812.842,42 79.203,30 18.098.954,70 20.814,00 35.204.618,28 97.688,10 62.802.088,68 68.478,73 103.714,48									
Saldo 411.528.264,00 411.179.206,50 411.054.499,60 437.105.561,60 457.954.375,60 472.649.594,88 472.373.276,60 536.125.261,50 536.193.740,23 536.478.186,67									
Histórico [A/R]EJ-CL-Original- Faz. Estre - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Avaliação - Faz. Estre - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Original- Faz. Estre - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Avaliação - Faz. Estre - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Original- Faz. Santa Rita - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Avaliação - Faz. Santa Rita - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Original- Faz. Santa Rita - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Avaliação - Faz. Santa Rita - Transfer. p/ Estoque [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Jan/2017 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Jan/2017									
Cód. No me o C.C. re me o 534 534 534 534 534 534 534 534 489 489									
Cent. o de Custo 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11420002 11400001 11400001									
Arquivo N° Lin ha 3777 3778 3779 3780 3781 3782 3783 3784 5182 5183									
Tipo CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL CONTABIL NORMAL									
Análise									
31/03/2017 11400001 GANHOS 149.985,86 536.478.186,67 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Jan/2017 489 11400001 5184 CONTABIL NORMAL									
31/03/2017 11400001 GANHOS 11.892,48 536.424.933,91 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Jan/2017 489 11400001 5185 CONTABIL NORMAL									
28/03/2017 11400001 GANHOS 68.888,70 536.473.542,61 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Fev/2017 546 11400001 6861 CONTABIL NORMAL									
28/03/2017 11400001 GANHOS 179.125,08 536.652.667,69 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Fev/2017 546 11400001 6862 CONTABIL NORMAL									
28/03/2017 11400001 GANHOS 109.271,68 536.745.938,49 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Fev/2017 546 11400001 6863 CONTABIL NORMAL									
28/03/2017 11400001 GANHOS 11.892,48 536.629.424,00 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Fev/2017 546 11400001 6864 CONTABIL NORMAL									
28/03/2017 11400001 GANHOS 109.271,68 536.491.157,60 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Fev/2017 546 11400001 6865 CONTABIL NORMAL									
01/03/2017 11420001 TERRELA - FAZ. ITAIPU 14.603.104,01 366.873.766,61 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo de abertura p/ encerramento das Terras Faz. Maluá 547 11420001 6901 CONTABIL NORMAL									
01/03/2017 11420001 TERRELA - FAZ. ITAIPU 144.279.898,30 350.081.157,60 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo de abertura p/ encerramento das Terras Faz. Maluá 547 11420001 6902 CONTABIL NORMAL									
15/03/2017 11420002 TERRELA - FAZ. MALUÁ 77.268.702,50 155.215.745,60 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo de abertura p/ encerramento das Terras Faz. Maluá 589 11420001 7270 CONTABIL NORMAL									
15/03/2017 11420002 TERRELA - FAZ. MALUÁ 74.478.562,61 81.728.753,93 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo de abertura p/ encerramento das Terras Faz. Maluá 589 11420001 7289 CONTABIL NORMAL									
15/03/2017 11420002 TERRELA - FAZ. MALUÁ 43.618.998,86 20.711.112,60 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo de abertura p/ encerramento das Terras Faz. Maluá 589 11420001 7310 CONTABIL NORMAL									
31/03/2017 11400001 GANHOS 20.724.836,00 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Mar/2017 514 11400001 6320 CONTABIL NORMAL									
31/03/2017 11400001 GANHOS 88.549,72 20.807.778,81 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Mar/2017 514 11400001 6321 CONTABIL NORMAL									
31/03/2017 11400001 GANHOS 107.638,72 20.908.716,60 [A/R]EJ-CL-Transfer. do saldo p/ Estoque - Mar/2017 514 11400001 6322 CONTABIL NORMAL									

Portanto, resta evidenciado que os R\$ 260.000.000 a crédito da conta de receita Venda de Terras, na data de 01/03/2017, trata da Fazenda Itaipu. Ainda, a receita de venda possui contrapartida com a conta de clientes, que, pelo histórico, refere-se ao cliente 28000635000108, que é o CNPJ da Quatás Participações S/A, adquirente da Fazenda Itaipu.

Os R\$ 339.000.000,00, relativos às vendas de terras (260+79), encontram-se na apuração de resultados do 1º trimestre de 2017 na ECF:

(...)

Ocorre que os tributos apurados na ECF do 1º trimestre/2017 (IRPJ = R\$ 7.005.124,08 e CSLL = R\$ 3.786.007,00) não foram integralmente confessados em DCTF:

(...)

Assim, embora o resultado da venda autuada tenha sido considerado no resultado do 1º trimestre, os tributos correspondentes apurados não foram confessados em sua íntegra na DCTF, devendo ser refeitos os cálculos, para expurgar os R\$ 260 milhões da receita considerada no 1º trimestre (já que tributada como ganho de capital neste lançamento), obter os tributos devidos desta forma e a diferença ser considerada como abatimento do quanto cobrado neste lançamento, para que não haja duplicidade de cobrança sobre a mesma base tributável:

(...)

Diante do exposto, o presente lançamento deve ser reduzido conforme a seguir, cujos valores serão acrescidos dos juros Selic legalmente previstos:

		LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO
IRPJ	Imposto	58.552.995,70	1.686.779,09	56.866.216,61
	Multa (225%)	131.744.240,33	3.795.252,95	127.948.987,38
CSLL	Contribuição	21.079.078,45	1.236.149,72	19.842.928,73
	Multa (225%)	47.427.926,51	2.781.336,87	44.646.589,64
Total Exonerado (tributo + multa)		9.499.518,63		

IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO MESMAS RAZÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE

O responsável tributário apresentou, em essência, os mesmos argumentos apresentados pelo contribuinte, cujo enfrentamento realizado acima passa a valer para a impugnação ora em análise.

NULIDADE DO TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os fundamentos expostos no item NULIDADES relativos à impugnação do contribuinte, também são válidos para os argumentos do responsabilizado quanto ao suposto cerceamento do direito de defesa. O CARF editou, recentemente, a Súmula Vinculante de nº 162, definindo que a violação à ampla defesa e ao contraditório somente se observa após a instauração do contencioso pelo oferecimento da competente impugnação, não havendo nulidade, por tal motivo, na autuação. Veja-se:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 - vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Quanto à nulidade, por ausência da intimação para pagamento ou impugnação da exigência no "Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária", cumpre destacar que o referido termo encaminhado ao Impugnante não é o Auto de Infração, o documento que formaliza o lançamento, mas tão somente um "Termo de Ciência", que faz referência ao documento de constituição do crédito tributário. Logo, não é nele que deve constar a determinação para intimação para cumprir a exigência no prazo de 30 (trinta) dias ou impugná-la no mesmo prazo, ou ainda, de pagar/parcelar com redução da multa. Estes atributos, nos termos do citado art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem vir no "Auto de Infração" (e estão nele). O Termo de Ciência faz a devida referência ao Auto de Infração formalizado (documento de lançamento lavrado), indicando o Número do Procedimento Fiscal, Código de acesso, Número do Processo, além de ter sido enviado junto com a cópia dos respectivos autos de infração, conforme se depreende do conteúdo previsto no AR de fls. 923/924. E os Autos de Infração preenchem plenamente as exigências do citado art. 10 do PAF, inclusive constando expressamente a identificação do sujeito passivo responsável, na parte que trata dos DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS, logo abaixo da identificação do Sujeito Passivo (o contribuinte) e em folha própria que do DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS (fls. 870 a 877 e 878 a 884).

Embora alegue que o CD/DVD com documentos complementares não foram encaminhados ao impugnante, trata-se de mera alegação, mas, o mais relevante é que o conteúdo da impugnação apresentada demonstra que houve o pleno acesso aos fundamentos do lançamento, tendo sido apresentada extenso

inconformismo, para os mais variados tópicos enfrentados no lançamento, não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício de sua defesa.

Assim, não deve prevalecer o inconformismo apresentado.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO IMPUGNANTE

O impugnante argumenta que houve acusação sob dois dispositivos legais que são absolutamente distintos, o inciso I do art. 124 e o inciso III do art. 135, ambos do CTN, sem ter explicado como eles se relacionam. Que não há qualquer explicação sobre quais destes eventos realizam a hipótese do inciso I do art. 124 e quais eventos realizam a hipótese do

inciso III do art. 135. Que não foi descrito qual teria sido o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal do Impugnante. Que a deliberação pela inclusão no objeto social da exploração da atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios foi aprovada pelos acionistas MPE Participações em Agronegócios S/A e Renato Ribeiro de Abreu e não pelo Impugnante, não havendo a indicação dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelo Impugnante. Assim, não demonstrando de forma específica e individualizada qual (is) o(s) ato(s) teria(m) sido praticado(s) com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135, III), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124, I), ocorreu cerceamento do direito de defesa.

A sujeição passiva decorrente de responsabilidade tributária com fundamento no inciso I do art. 121 do CTN, está assim disposta:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Valendo-me do Parecer Normativo Cosit/RFB N° 04, de 10 de dezembro de 2018, destaco que a relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito. A responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum.

No auto de infração, a autoridade fiscal aponta que o fundamento para a responsabilidade tributária seria sua condição de Diretor-Presidente da autuada, com poder de decisão nos atos de gestão administrativa e fiscal, em face da constatação de ato ilícito consistente na fraude identificada no caso. Mas também é feita referência ao correspondente Termo de Verificação Fiscal. Nele, a sujeição passiva solidária foi fundamentada, faticamente, da seguinte forma:

65. O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, e ainda a participação ativa na concepção do planejamento tributário fraudulento, levado a efeito com a intenção de reduzir artificialmente a carga tributária da pessoa jurídica, impõe ao Diretor Presidente Luiz Antônio da Cunha Pinto a sujeição passiva por responsabilidade solidária.

67. A arquitetura do planejamento tributário e a concretização dos ganhos na apuração dos tributos decorrem da fraude descrita no art. 72 da Lei 4.502/64 conforme já demonstrado neste termo. E sua materialização só foi possível a partir dos atos de gestão administrativa e comercial praticados pelo Senhor Luiz Antônio da Cunha Pinto, CPF 483.032.407-49, portanto, resta caracterizada a responsabilidade tributária pessoal definida pelo art. 135 do CTN.

Veja que cita "o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal" e "a participação ativa na concepção do planejamento tributário fraudulento", detalhando que o planejamento tributário e a concretização dos ganhos na apuração dos tributos decorrem da fraude descrita no art. 72 da Lei 4.502/64, cuja materialização só foi

possível a partir dos atos de gestão administrativa e comercial praticados pelo Senhor Luiz Antônio da Cunha Pinto.

Pois bem, resta evidente que não foi apresentada qualquer construção fática para justificar a ocorrência do alegado "interesse comum", razão pela qual não deve prevalecer este fundamento (art. 124, I, do CTN).

Por outro lado, a responsabilidade tributária enquanto administrador da autuada, com poder de decisão nos atos de gestão administrativa e fiscal, exercendo atos de gestão administrativa e comercial para materializar o planejamento tributário fraudulento, no mínimo consentindo com o ilícito, encontra-se fundamentada fática e juridicamente.

O procedimento fiscal traz uma construção fática relacionada ao resumo dos fundamentos citados para a responsabilidade, razão pela qual deve ser aferido como um todo. No TVF foram apresentadas as participações do responsabilizado no contexto fraudulento imputado, que passo a demonstrar no enfrentamento da responsabilidade imposta sob o art. 135, III, do CTN.

No caso há um nexo causal demonstrando a participação do responsabilizado, exercendo sua gestão à frente da autuada, na construção e execução do planejamento tributário fraudulento, agindo de forma ilícita para reduzir artificialmente a base tributável, manipulando o fato jurídico tributário.

O negócio que deu origem ao fato jurídico tributário foi a venda da Fazenda Itaipu. O contexto desta venda se sustenta em um ilícito, justamente o planejamento tributário fraudulento que a autoridade fiscal imputa participação ativa como fundamento para a responsabilidade (vide parágrafo 65 e 67 do TVF). O planejamento tributário fraudulento foi adequadamente descrito e enfrentado na análise da multa qualificada. Em resumo consistiu na utilização, de forma artificial, sem substância econômica, de uma suposta atividade de comercialização de imóveis incluída no objeto social, com a reclassificação do imóvel que estava registrado no grupo imobilizado do ativo não circulante para a conta de estoque do ativo circulante, tudo pouco antes de ocorrer a formalização da venda. Os atos contábeis foram subscritos pelo responsabilizado (vide parágrafo 9 do TVF). A venda foi formalizada para a empresa Quatás Participações S/A, que foi constituída pela própria autuada, com a participação ativa do responsabilizado, que participou representando a autuada e a acionista MPE na respectiva assembleia de constituição (vide parágrafo 15 do TVF).

Da forma como exposto pelo impugnante, parece até que a única possibilidade de responsabilizar o administrador seria através de uma confissão sua. É necessário avaliar o todo, o "filme" e não meras "fotografias" do caso posto. Temos que extrair da hermenêutica jurídica o máximo da técnica interpretativa para não deixar instalada a injustiça.

O art. 135, III, do CTN, assim dispõe:

Art. 135. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o *caput* desse artigo mencionar "*pessoalmente responsáveis*", trata este artigo de responsabilidade solidária.

O entendimento manifestado pela douta Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

"(...) c) *Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;*

d) *A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;*

e) *A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;*

f) *A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;*

g) *A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;*

h) *Os acórdãos do STJ que fazem referência à "responsabilidade subsidiária" somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...)"*

Ainda de acordo com o parecer referenciado, o ato ilícito ensejador da responsabilidade pode ser doloso ou apenas culposo:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Para aprofundarmos a análise do disposto citado, convém trazer à colação os contornos que lhe foram dados pela Ministra Ellen Gracie, no julgamento proferido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR:

Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o

contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação.

Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.

[...]

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724).

Pertinentes também as conclusões do 1º Encontro Nacional de Juízes Federais sobre Processo de Execução Fiscal, promovido pela AJUFE (extraído de texto do Prof. Leandro Paulsen, Curso Normas Gerais de Direito Tributário, 3º Módulo, Escola Superior de Administração Fazendária, 2013):

Somente os "diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado" podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo. (destaques meus).

Tal conclusão me parece bastante coerente. Se uma determinada pessoa física era a administradora, com poderes de gestão de uma pessoa jurídica na época da prática dos ilícitos, em posição de influir para a sua não ocorrência, restaria caracterizada a responsabilidade nos termos do art. 135, inciso III. Como entidade abstrata, a pessoa jurídica não pratica esses atos. Alguém com poderes de representação atua em seu nome. É mais do que evidente. Não se trata de uma mera presunção.

De fato, o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. É o que preceitua a jurisprudência do STJ (Súmula nº 430).

O fundamento da responsabilização repousa sobre quem tem o poder de gestão e diante de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, quando em posição de influir para a sua não ocorrência, de modo que o ato infracional não seria o "simples" inadimplemento da obrigação tributária, mas, digamos, o inadimplemento "qualificado" da obrigação tributária, como nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

O responsável pode ser tanto de um "sócio-gerente", quanto um diretor contratado.

Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o responsável de fato da empresa, da sociedade. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação frente a empresa, até porque, nesta situação, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome. Se vários são os administradores, há que se atentar para os poderes que competem a cada um, distinguir e responsabilizar aquele(s) que tenha(m) a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco as informações quanto ao surgimento da obrigação, aquele(s) que tenha(m) tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

E assim deve ser, porque cabe aos administradores zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal.

Fábio Ulhoa Coelho discorre:

"A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais - o empresário irregular - simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos." (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.)

O Código Civil traz, dentre os deveres legais dos administradores, ou seja, dos comportamento deles exigidos, intimamente relacionados aos aspectos tributários, a prestação de contas aos sócios (art. 1.020, 1.021 e 1.078, I), constando expressamente o dever legal de apresentar a escrituração contábil regular, com inventário, balanço patrimonial e demonstração do resultado econômico, manter à disposição dos demais sócios para exame os livros e documentos, assim como o estado do caixa e da carteira da sociedade. Também traz outros deveres para o administrador, como convocar reunião para que os sócios possam deliberar sobre assuntos de interesse relevante (art. 1.072), ter o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios (art. 1.011); não aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros (art. 1.017); exercer a gestão da sociedade nos limites do contrato social (art. 1.015). E ainda dispõe que é o administrador, no silêncio do contrato, quem pode praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade (art. 1015) e, se a administração competir separadamente a vários administradores, cada um pode impugnar operação pretendida por outro (art. 1013, § 1º), ficando ressaltado que basta a culpa do administrador para que ele seja responsabilizado solidariamente (art. 1016).

Os administradores assumem, voluntariamente, uma condição que lhes conferem direitos mas também impõe deveres extras, diversamente de quem ocupa apenas a condição de sócio, que não tem a prerrogativa de gestão, de comando. E, por isso, suas obrigações devem ser exigidas com mais rigor, podendo resultar na responsabilidade solidária ora em análise.

Maria Rita Ferragut, em seus estudos sobre responsabilidade tributária, aborda o conceito de ato ilícito, pertinente para a abrangência da infração de lei aplicável ao caso, destacando a possibilidade de haver também o ato omissivo:

Ilícito é ato jurídico voluntário, omissivo ou comissivo, contrário ao comportamento exigido na norma jurídica; é o antecedente de uma norma sancionadora, que corresponde ao descumprimento exigido pelo conseqüente de uma norma dispositiva. É sinônimo de infração, e classifica-se em ação penal (delito) e administrativo". (FERRAGUTI, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 103/105

No Parecer/PGFN/CAT/Nº 31/2018, referenciando parecer anterior proferido pela mesma Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN (Parecer PGFN/CAT/CRJ/Nº 7/2017), há uma abordagem sobre o tipo de infração à lei capaz de gerar a responsabilidade tributária de administradores ou sócios com poderes de gerência, destacando que os ilícitos devem concorrer, de alguma forma, para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade, devendo haver procedimentos contrários à lei, visando encobrir ou se furtar à própria obrigação tributária, ou diminuir as garantias do crédito tributário:

Insta definir, também, antes de adentrar-se no cerne da questão proposta pela consulta, que tipo de infração à lei é capaz de gerar a responsabilidade tributária de administradores ou sócios com poderes de gerência.

Sobre o tema, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Juliana Furtado Costa Araújo, em artigo sobre a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas, esclarece que não é todo e qualquer ato de afronta às prescrições normativas que acarreta a incidência do artigo 135, III, do CTN, mas tão somente os ilícitos incorridos por representantes de pessoa jurídica que concorram, de alguma forma, para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade.

Assim, somente há de se falar em responsabilidade tributária de terceiros por infração à lei quando o administrador, através de procedimentos contrários à lei, visa a encobrir ou se furtar à própria obrigação tributária (falta de escrituração regular, por exemplo), ou a diminuir as garantias do crédito tributário, tal como ocorre no caso da dissolução irregular, em que há encerramento das atividades sem a observância das formalidades legais."

Nesse sentido também excerto do STJ:

"A teor do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, 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.

A responsabilidade aí decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e, para caracterizá-la, deve-se distinguir entre o que é infração de lei praticada pela sociedade e infração de lei praticada pelo sócio-gerente.

A falta de pagamento de tributos é, em princípio, infração da sociedade à obrigação legal de pagar tributos. O sócio-gerente pode ser pessoalmente responsável pelos tributos se a falta de pagamento resultar de ato seu praticado com infração à lei.

Quer dizer, não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o inadimplemento da sociedade, porque este pode decorrer do risco natural aos negócios — risco, aliás, pressuposto na própria natureza da sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

(...)

Até essa data, a responsabilidade que o Recorrente lhe quer imputar decorre de não ter a sociedade pago o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, responsabilidade inexistente, porque — como visto — a falta de pagamento de tributos, quando resulta da álea natural aos negócios, não pode ser assimilada à infração prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional; esta é modalidade restrita de infração à lei, aquela em que o sócio-gerente da pessoa jurídica, através de procedimentos ilícitos, visa a encobrir a própria obrigação tributária (v.g., falta de escrituração regular) ou a diminuir as garantias do crédito tributário (v.g., dissolução irregular da sociedade)". (REsp 1.674/GO, julgado em 16.10.1995 e publicado em 6.11.1995, Min. Ari Pargendler)

Como exposto, estamos diante de créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei. A infração de lei que resultou na obrigação tributária em exigência foi devidamente caracterizada e enfrentada no tópico da multa qualificada (uma simulação de atividade econômica inexistente, fraudando a obrigação tributária decorrente, aparentando uma venda de elevado valor como se fosse operacional, com tributação favorecida, quando a realidade era outra, uma venda de ativo imobilizado valioso, passível de apuração de ganho de capital, com uma tributação mais gravosa). Tudo com a participação ativa, não apenas com o consentimento, do administrador que tinha poderes de influência para que o ilícito não fosse praticado. Não se está presumindo a responsabilidade. Os fatos estão comprovados. A gestão da autuada não é discutida ou contraditada. As decisões contaram com a participação do responsabilizado. Ainda que houvesse mera culpa, falta de zelo diante de uma operação de tamanha monta, ainda assim o entendimento jurisprudencial é no sentido de que a aplicação do artigo 135, III, basta que haja culpa por parte do dirigente.

Desta forma, deve ser mantida a responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, para que os tributos parcialmente apurados e declarados em DCTF, decorrentes da venda autuada, sejam abatidos deste lançamento, expurgando duplicidade de cobrança sobre a mesma base tributável, mantendo a responsabilidade imputada ao administrador Luiz Antônio da Cunha Pinto. Assim, o presente lançamento deve ser reduzido conforme a seguir, cujos valores serão acrescidos dos juros Selic legalmente previstos:

		LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO
IRPJ	Imposto	58.552.995,70	1.086.779,09	56.866.216,61
	Multa (225%)	131.744.240,33	3.795.252,95	127.948.987,38
CSLL	Contribuição	21.079.078,45	1.236.149,72	19.842.928,73
	Multa (225%)	47.427.926,51	2.781.336,87	44.646.589,64
Total Exonerado (tributo + multa)		9.499.518,63		

(assinado digitalmente)

Ricardo Alexandre Grandizoli – Relator
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, Redator designado.

Ouso divergir do Ilustre Relator no tocante ao agravamento da multa de ofício, e o faço considerando, inclusive, a experiência acumulada por este redator em procedimentos de fiscalização, os quais, como bem sabemos, contam com os mais variáveis graus de colaboração dos contribuintes/responsáveis.

No presente caso, a autoridade fiscal intimou e reintimou os partícipes da trama a apresentarem documentos e esclarecimentos alusivos ao imóvel alienado, cujo ganho de capital fora deliberadamente ocultado.

Corretamente agiu a Fiscalização, ao oportunizar, em diversas ocasiões, a entrega de elementos que viessem a afastar a suspeita que pairavam sobre os sujeitos passivos, o de cometimento da fraude. **O silêncio e as medidas protelatórias acabaram por labutar em desfavor dos autuados, tornando ainda mais evidente o intuito doloso de lesar o Fisco.**

De outra banda, a Fiscalização dispunha dos elementos necessários e suficientes à consecução dos trabalhos: diretamente, pela análise da escrituração contábil e fiscal - alimentada no Sistema Público de Escrituração Digital - e dos registros de transações imobiliárias disponíveis nas bases de dados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; ou indiretamente, podendo oficial os cartórios de registros de imóveis (inteiro teor de matrículas) e os tabelionatos (inteiro teor de escrituras e de procurações), bem como a(s) correspondente(s) Junta(s) Comercial(is) (obtenção dos atos constitutivos das sociedades empresárias envolvidas na farsa), sem que, para tanto, fosse necessário se socorrer, por exemplo, de dados e de documentos que viessem a ser obtidos a partir de medidas coercitivas de toda ordem (e.g. mandados de busca e apreensão), em razão de provocação da autoridade fiscal.

Obviamente, não se vislumbrou um cenário ideal de desenvolvimento do procedimento fiscal, pois, sim, os intimados apresentaram obstáculos, quer na vã tentativa de “plantar” nulidades, quer contando com o decurso do prazo decadencial, tal como descabidamente arguidas em sede de Recurso Voluntário.

Assim, louvando a excelente auditoria fiscal realizada, creio adequado dar ênfase ao dolo (elemento subjetivo), que veio a ser reforçado pelo não atendimento integral às intimações (elemento objetivo), razão pela qual, dadas as especificidades do caso concreto, julgo adequado manter apenas a qualificação da multa, que impõe aos autuados as mais variadas consequências, inclusive as de cunho penal.

Por essas breves razões, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar o agravamento da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque.**

Em que pese o bem lançado voto do Conselheiro Relator, divirjo dos fundamentos que o levaram a manter a qualificação da multa de ofício em 150%, assim como seu agravamento em 75%, pelas razões que passo a manifestar na presente Declaração de Voto.

RESUMO DA AUTUAÇÃO

A Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve os lançamentos tributários efetuados contra a empresa Agromon S/A, após uma análise das operações contábeis e fiscais por ela realizadas. O ponto central da controvérsia diz respeito à reclassificação contábil da "Fazenda Itaipu", um imóvel que inicialmente estava registrado como ativo imobilizado, destinado ao uso na atividade operacional que não envolvia a exploração de atividade imobiliária. Essa propriedade, por longos anos, foi utilizada para a produção agropecuária, função típica de um ativo imobilizado, evidenciando seu uso como um bem de capital da empresa.

No entanto, em um determinado momento, a Agromon S/A reclassificou a Fazenda Itaipu para o ativo circulante, argumentando que o imóvel passaria a ser destinado à venda, e não mais à sua utilização na produção. Essa mudança foi feita pouco antes da alienação da propriedade a empresa passou a tratar a receita obtida com a venda da fazenda como lucro operacional, sujeito ao regime do lucro presumido, o que resultou na presunção pelo Fisco de que se tratava de um planejamento tributário abusivo e artificial, tendente a reduzir a tributação relacionada ao pretensão ganho de capital da operação.

A administração tributária auditou as operações da contribuinte e identificou que essa reclassificação não teriam fundamentos econômicos substanciais. Entendeu que não haveria qualquer indício de que a propriedade tivesse sido adquirida originalmente com o intuito de revenda, nem que tivesse passado por uma mudança de uso que justificasse sua transferência para o ativo circulante. A DRJ, ao analisar esses fatos, concluiu que a reclassificação foi uma estratégia deliberada para alterar a natureza da operação de venda, distorcendo o fato gerador dos tributos e, consequentemente, reduzindo indevidamente a carga tributária da empresa.

O Fisco concluiu que a reclassificação teria sido uma pretensa medida casuística e artificial, sem qualquer correspondência com a realidade econômica da empresa. A reclassificação, portanto, foi vista como um expediente contábil destinado a modificar artificialmente a base de

cálculo dos tributos, caracterizando um planejamento tributário abusivo, levando aos lançamentos tributários em referência.

DA DIVERGÊNCIA QUANTO À MANUTENÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

As razões que me levam a divergir do entendimento do ilustre Relator consistem na ausência de informações que permitam presumir que a reclassificação contábil do ativo não se vincule à atividade imobiliária que a empresa pudesse desenvolver à época.

No caso, trata-se de uma empresa que atua originalmente no ramo da agropecuária, onde a compra de bens imóveis como fazendas e sítios pode gerar o **legítimo interesse em promover ganhos econômicos decorrentes da negociação de terras no mercado imobiliário**. Nada mais natural, a meu sentir, que empresas que avolumem estoque de imóveis rurais passem a realizar transações com tais bens a partir de certo momento de seu crescimento, incorporando a atividade imobiliária entre seus objetivos.

Entendo que é plenamente possível a reclassificação contábil do ativo, especialmente quando a própria contribuinte modificou seus atos constitutivos para prever a atuação no ramo imobiliário. Cabe ao Fisco demonstrar claramente porque tal alteração evidencia o intuito doloso de simular a reclassificação do ativo para mascarar uma atividade imobiliária que a empresa, na prática, não pratique. Porém, isso não foi evidenciado no TVF, apenas constam conclusões apriorísticas que não evidenciam a ocorrência do dolo.

Nesse ponto, observe-se o relato do TVF, sem a respectiva comprovação de provas que permita concluir que houve dolo na operação (fls. 891 e seguintes, com grifos):

Análise da Venda da Fazenda Itaipu

21. No curso da auditoria fiscal, **verificamos que a fiscalizada apurou de forma indevida os tributos incidentes sobre a venda de imóvel rural, na medida em que se utilizou do regime do lucro presumido na apuração da base de cálculo, quando deveria apurar e tributar o ganho de capital obtido na transação.**

22. Por meio de **conduta fraudulenta visando obter significativa redução na apuração de tributos federais, a fiscalizada transfere de forma indevida um imóvel para a conta de estoque do seu ativo circulante, o qual estava registrado no grupo imobilizado do ativo não circulante antes de ocorrer a sua venda.**

23. A seguir, **demonstraremos a artificialidade dos atos** praticados pelo sujeito passivo envolvendo a apuração dos tributos incidentes sobre os recursos recebidos pela venda da Fazenda Itaipu, que não poderá ser oponível ao fisco, por falta de substância econômica.

24. Preliminarmente, para melhor entendimento dos fatos, devemos observar que a Fazenda Itaipu, apesar de identificada com apenas um Número de Imóvel na Receita Federal – NIRF, trata-se de um conjunto de imóveis rurais com matrículas distintas no cartório de registro de imóveis de jurisdição destas propriedades.

25. Além disso, algumas dessas matrículas não estavam sob a denominação de Fazenda Itaipu antes de ocorrer a venda pela fiscalizada. Foi somente após a transação que todos os imóveis passaram a ser identificados pelo mesmo NIRF da Fazenda Itaipu e por consequência apenas uma Declaração do Imposto sobre a Propriedade Rural – DITR passou a ser apresentada (vide Escritura Pública - fls. 610 a 681; Certidões de Registro de Imóvel - fls. 367 a 594; Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural da Agromon de 2016 - fls. 825 a 864, e da Quatás do ano 2017 - fls. 819 a 824).

26. Quanto ao benefício tributário indevido, verifica-se que a sua materialização ocorreu em razão de a fiscalizada ter deixado de 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.

27. Em vez disso, a fiscalizada fez na verdade foi alterar a classificação contábil do imóvel para a conta de estoque e utilizar-se de uma suposta atividade de comercialização de imóveis próprios, de forma a obter uma tributação mais favorecida, cuja base de cálculo foi reduzida por meio dos percentuais de presunção do lucro em 8% do faturamento para o IRPJ e em 12% para a CSLL.

28. A sequência de atos que evidenciaremos a seguir demonstra que a fiscalizada se utilizou de um planejamento tributário fraudulento na venda da Fazenda Itaipu.

29. Até o ano de 2017 o objeto social da fiscalizada era a exploração da atividade agropecuária, notadamente a criação de bovinos e o cultivo de grãos. Somente no início de 2017, em 27/01/2017, é que houve o registro na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso de uma Ata de Acionistas que deliberou incluir no objeto social da pessoa jurídica as atividades imobiliárias de compra e venda, aluguel e arrendamento de imóveis próprios (vide fls. 156 a158). Todavia, até a data de alienação da Fazenda Itaipu não há registro de outra transação relacionada à atividade imobiliária de compra e venda de imóveis. E depois da venda dessa fazenda, não houve igualmente nenhuma operação de comercialização de imóveis.

30. Tem-se ainda que a Fazenda Itaipu esteve registrada na Escrituração Contábil Digital da fiscalizada até o ano de 2016 como sendo um ativo imobilizado, evidenciando que o imóvel foi adquirido sem a intenção de ser vendido, ao contrário, pelas informações extraídas das DITR e Escriturações Contábil e Fiscal, constata-se que a fazenda foi utilizada para a exploração da atividade agropecuária até a data de sua alienação.

31. Somente na ECD de 2017, transmitida em 29/05/2017, é que a fazenda foi reclassificada para a conta de estoque. E observando a data de venda da Fazenda Itaipu (06/07/2017) e principalmente a data de constituição da Quatás2, conclui-se que a transação de venda já estava em andamento quando da transmissão da

ECD 2017, indicando que o registro da Fazenda Itaipu na conta de estoque tinha por objetivo criar um suporte formal para o planejamento fraudulento em curso na apuração dos tributos.

32. É importante frisar que, **independente do momento de transmissão da ECD 2017, a simples reclassificação do imóvel para conta de estoques pouco tempo antes de ocorrer a venda não altera a essência dos fatos e das operações. Portanto era impositivo que a fiscalizada tivesse apurado e tributado o ganho de capital obtido na transação, em vez de ter-se utilizado dos percentuais de presunção do lucro para determinar a base de cálculo.**

33. Constata-se ainda que, nos anos seguintes à venda da Fazenda Itaipu, a fiscalizada passa a optar pelo regime de tributação do lucro real e os rendimentos declarados são exclusivamente decorrentes do exercício da atividade rural. Após a venda da Fazenda Itaipu, não há registro de receita auferida pela exploração da atividade imobiliária, portanto, mais uma evidência do casuísmo dos atos praticados pela fiscalizada para materializar a indevida vantagem tributária.

Nota-se que a administração tributária não leva em consideração que a inclusão de atividade imobiliária de uma empresa do agronegócio não permite imediatamente que sejam negociados sucessivas fazendas. É natural que seja um processo evolutivo, ou seja, é plenamente possível ir alienando bens para posterior recompras de outros, sem esquecer que sua atividade principal continuou sendo a atividade agropecuária. É preciso uma análise muitos anos para considerar essa evolução, porém, a administração tributária limitou-se à análise do que aconteceu até 2017, sem evoluir para períodos posteriores.

Portanto, simplesmente concluir que “a simples reclassificação do imóvel para conta de estoques pouco tempo antes de ocorrer a venda não altera a essência dos fatos e das operações” e que “**era impositivo que a fiscalizada tivesse apurado e tributado o ganho de capital obtido na transação, em vez de ter-se utilizado dos percentuais de presunção do lucro para determinar a base de cálculo**” é uma conclusão que não revela, por si só, qualquer conduta artificial.

Não houve nenhuma prova nos autos que permita tal conclusão! Trata-se de mera PRESUNÇÃO DE ARTIFICIALIDADE na operação, sem nenhum registro documental complementar que justifique tal interpretação.

Discordo dos fundamentos para a manutenção da autuação, porquanto totalmente ausentes os elementos de prova que justifiquem tributar por presunção de conduta dolosa que represente fraude ou sonegação, na perspectiva de que a redução da carga tributária decorrente da reclassificação contábil já seria elemento suficiente a justificar as pretensões fazendárias.

Não se tributa por presunções! Nem há dever fundamental de pagar ilegalmente tributos.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé

das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

Não obstante, as conclusões apriorísticas do fisco sobre as escolhas que levam companhias a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos países reflete muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas internacionais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre *“O planeamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade”*, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões:

Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada.

No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.

(OLIVEIRA, José André Wanderley Dandas de; HOLMES, João Marcelo. *O planeamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 658).

Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica ao par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, *“Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’. O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas.”* (TEODOROVICZ, Jeferson. *O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios*. In

RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578).

Ressalte-se, ainda, que as conclusões a que chegou a administração tributária para concluir por uma pretensa – e ao meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter a estrutura societária proposta para, supostamente, reduzir artificialmente a carga tributária como no caso em apreço, não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol que pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado *Dever Fundamental de Pagar Tributos*, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais¹.

É bem verdade que tal teoria, utilizada inadequadamente, pode levar o intérprete apressado a pressupor que, sendo fundamental o dever do contribuinte de pagar tributo, deve o mesmo organizar seus negócios de forma a sujeitar-se à opção tributária mais onerosa. Ora, se pagar é um dever, tudo aquilo que fosse contrário ao pagamento seria ilegal (reitere-se que é um argumento hipotético e equivocado).

Trata-se de equívoco interpretativo, até porque não é isso que a teoria prega. *Não se pode conceber um livro pela capa ou uma teoria pelo título!*

No Brasil, há grandes professores que defendem o dever de pagar tributos como algo ínsito às sociedades modernas, a exemplo do professores Ricardo Lobo Torres², Marcus Abraham³, Marco Aurélio Greco⁴, Marciano Seabra de Godoi⁵, Sérgio André Rocha⁶, Carlos Alexandre de Azevedo Campos⁷, Klaus Tipke⁸, Douglas Yamashita⁹, dentre outros. Citam o dever de solidariedade social e as exigências ínsitas coexistência da vida comum como elemento que torna admissível um dever coletivo fundamental de pagar tributos.

¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra, 1998.

² TORRES, Ricardo Lobo. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio: Forense, 1998; TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. In: BALEEIRO, Aliomar (Org.). *Tratado de direito tributário brasileiro*. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

³ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Organizadores). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

⁶ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição do Crédito Tributário*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Coordenadores). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Jus Podivm, 2019.

⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁹ Idem.

Mas a doutrina nunca pretendeu justificar – e isso fica evidente em todas as obras citadas – pela opção da ilegalidade, do excesso, da desproporção ou da injustiça na cobrança de tributos, assim como não serve de parâmetro nem justifica qualquer tentativa de maximização de arrecadação, nem impõe ao contribuinte o exercício de escolha à tributação mais onerosa.

Note-se que os defensores da teoria do dever fundamental de pagar tributos *não afastam*, em nenhuma hipótese, todos os limites e travas do ordenamento jurídico ao exercício do poder de tributar¹⁰. O próprio Prof. José Casalta Nabais dedica grande parte de sua obra para advertir que as limitações constitucionais e legais protetivas do contribuinte não são afetadas pelo reconhecimento desse dever coletivo.

É dizer: Não há dever fundamental de pagar *ilegalmente* tributo, tanto quanto inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se a excessos ou a qualquer exigência que não esteja objetivamente parametrizada pela licitude.

Exatamente por isso, propõe-se aqui um novo olhar hermenêutico que afaste as amarras interpretativas sobre a teoria, passando a concebê-la não apenas sob a égide do dever fundamental de pagar tributos, mas sob a compreensão do dever fundamental de pagar *(legalmente)* tributos¹¹.

Essa proposta autoriza admitir que todos estão conectados às demandas sociais exigidas pela solidariedade comunitária ínsita ao Estado Fiscal, exigindo de pessoas físicas e jurídicas o cumprimento do dever colaborativo tributário, porém, reforça que o dever fundamental de pagar tributo nunca nascerá da ilegalidade, em quaisquer de suas modalidades.

Dito de outro modo, nas circunstâncias em que, lícitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, ter-se-á como inválida a exigência da exação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar *ilicitamente* tributos. Trata-se da realização do *princípio da tributação conforme a lei*¹², em última instância, o princípio da legalidade, como elemento basilar do ordenamento jurídico, cuja aplicação conjunta torna possível o reconhecimento do dever jurídico em apreço.

¹⁰ Cite-se o Professor Marciano Seabra de Godoi, também, um dos grandes defensores da teoria, para quem “a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar” (GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: _____. (Coords.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

¹¹ Tais reflexões levaram este Relator a produzir texto acadêmico tratando do assunto, cf. ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *O Dever Fundamental de Pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance e Análise de Precedentes do Carf*. Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 197-224. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

¹² PONTES, Helenilson Cunha. *Revisitando o tema da obrigação tributária*. In: _____. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

Assim, ainda que se admita que a existência do princípio da solidariedade social que justifica a existência do dever fundamental de pagar (legalmente) tributo, tal fato não tem a aptidão de afastar, limitar ou inviabilizar outros princípios e regras que integram a ordem constitucional e validam juridicamente o fenômeno da tributação, sobretudo, as limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte. Em circunstâncias que desafiem o intérprete à derrotabilidade (*defeasibility*)¹³ de algum deles, o dever fundamental de pagar (legalmente) tributos não terá ascendência sobre os demais, sugerindo-se a solução a partir do sobreprincípio da proporcionalidade e da técnica do balanceamento (*balancing*), a fim de alcançar solução verdadeiramente justa, servindo de freios e contrapesos do próprio ordenamento jurídico.¹⁴

Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não houve simulação, dolo, fraude, conluio, não se comprovou ausência de propósito negocial na composição societária em apreço, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

Consigne-se que a administração tributária presume a artificialidade da estrutura sociedade da contribuinte a partir de um critério de abusividade e, ainda que não deixe claro, pretende justificar a autuação na norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*.

Impende ressaltar que este julgamento não desconsidera o julgamento da ADI 2.446 pelo STF, que julgou constitucional o art. 1º da LC 104/2001, o qual acrescentou o parágrafo único do art. 116 do CTN. Em nenhum momento esta Relatoria entende ser inconstitucional tal texto normativo, apenas reconhece o fato de que a desconstituição de negócios jurídicos há de ser pautado mediante critérios jurídicos complementares, a serem definidos em lei ordinária (conforme textualmente prevê a norma).

Penso que inexistência atual de norma específica que discipline a pretensa desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de

¹³ HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Londres, XLIX, p. 171-194, 1948.

¹⁴ ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*. In: _____ (Coords.) VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CELESTINO JUNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. *Novos tempos do direito tributário*. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p.71;73.

critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário “abusivo” ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário. Cabe ao legislador – e somente a ele – indicar normas ordinárias de reação ou proibição a planejamentos tributários específicos (assim entendidos as “SAAR – *Special Anti Avoidance Rules*”) ou normas gerais de idêntica natureza (“GAAR – *General Anti Avoidance Rules*”), sob pena de se admitir que a generalidade da norma geral antielisiva, que possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária, autorize o fisco a indicar limites à regular prática de planejamento tributário lícito, que não representa qualquer prática de ato ilegal, não enseja presunção de abuso, não demanda ser combatido (até porque é lícito) ou justifica autuações subjetivas. Com efeito, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “*a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada*”¹⁵, cabendo ao legislador, portanto, discipliná-la e a administração cumprir a disciplina. Fora daí repousará o excesso!

Cito a doutrina de Marco Aurélio Greco em torno do tema do planejamento tributário, cuja obra é fruto de muita incompreensão, mas que busca compreender os limites a essa prática, mesmo que parametrizada por atos lícitos (sem patologias), porém, com a intenção exclusiva de obter economia tributária. O ilustre Professor *afasta a possibilidade de desconsideração primária dos negócios jurídicos*, sob o entendimento de que o CTN impõe a necessidade de promulgação de lei ordinária que fixe os limites ao agir estatal, nos seguintes termos:

Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que *a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.*

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a *disciplina indispensável*, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, *não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada*, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isso significa que, *enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se.* Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei)¹⁶. (Grifou-se)

¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 196.

¹⁶ GRECO, Op. Cit. p. 568.

Luís Eduardo Schoueri confirma tal entendimento, ao estatuir que “*não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário*”¹⁷.

Não obstante, admite-se, sim, o combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja conduta específica. Nesses casos, o contribuinte transmuta artificialmente a realidade de forma simulada, como forma de obter proveito ilícito, cabendo nesses casos – *diferentes do que ora se julga* – a aplicação firme da lei para impedir a perpetuação da ilegalidade praticada. Neste sentido, cite-se decisão deste Colegiado, relatada pelo voto do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior (Relator do presente processo), neste sentido, a saber:

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da *artificialidade*. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do *dever fundamental de pagar tributos*.

Arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco inoccorrência de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (Grifou-se)

A necessidade de se combater *atos ilícitos*, mediante elementos de controle ou de fiscalização que demandem do ente tributante afastar do mundo jurídico atos jurídicos eivados da pecha do dolo, fraude, simulação ou abuso, tem como fundamento da desconstituição do ato uma contrariedade objetiva à norma vigente e se justificam no dever geral de combate à evasão (ilícita). Existe um defeito do ato ou negócio jurídico por patologia invencível, seja por defeito forma, seja por vício da manifestação da vontade.

E quando o ato praticado leva a uma economia tributária? Nesse caso, entendo ter razão Sérgio André Rocha, em obra que versa sobre Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada, ao estatuir que “*O querer pagar menos tributo é ubíquo tanto na evasão quanto na elisão fiscal, não sendo, assim, critério relevante para separar uma situação da outra. Logo, é no*

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, n. 24, 2010, p. 355.

campo da divergência objetiva entre o ato praticado e a realidade que deve ser identificada a simulação, não no campo das intenções subjetivas do contribuinte”¹⁸.

É no âmbito da simulação que se revolvem os problemas de planejamento tributário. Fora dele, não cabe ao intérprete desejar que o contribuinte pense como o Fisco, pois o parâmetro não é o Fisco, é a lei!

Todas as razões de mérito apontadas trazem a este julgador conclusões contrárias a que chegou a administração tributária e a douta instância de piso, a ensejarem a desconstituição dos autos de infração, devendo-se dar provimento ao apelo administrativo do sujeito passivo.

Outrossim, consigne-se que há de se promover, em maior escala possível, o princípio constitucional da segurança jurídica, sob a égide da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade das normas jurídicas postas, *in casu*, nos reflexos jurídicos possíveis decorrente da aplicação da Lei 9.532/97, que continua vigente. Não se trata de princípio abstrato, pelo contrário, cabe ao intérprete conferir à norma, na análise do caso concreto, a maior realização possível da segurança jurídica, pautado nos critérios acima apontados, considerando-se a acessibilidade do conteúdo normativo, sua anterioridade, inteligibilidade, continuidade e estabilidade.

Levando-se em consideração tais premissas, penso que a interpretação que melhor assegura a realização da segurança jurídica para os casos de reclassificação contábil de ativos deve considerar como regra geral a licitude das operações, salvo as exceções onde a simulação (em sentido lato) seja comprovada. Com isso:

- a) Assegura-se ao destinatário da norma a *cognoscibilidade* do conteúdo da expressa previsão normativa relacionada aos fatos em análise;
- b) Modela-se a *confiabilidade* no texto normativo, que assegura ao contribuinte a escolha societária ora controvertida;
- c) Viabiliza-se *calcular* os efeitos jurídicos das opções lícitas realizadas através de atos jurídicos autorizados pela norma.

Sobre o assunto, cite-se a notória contribuição acadêmica de Humberto Ávila, para quem *“Só se pode planejar e agir quando há segurança para planejar e para agir. Segurança é, deste modo, um meio à realização das liberdades individuais, uma espécie de princípio funcional relativamente àquelas. Afinal, quem não pode confiar nas condições jurídicas para a realização de seus atos guardará distância das grandes realizações, já que a liberdade significa, justamente, a possibilidade plasmar a própria via de acordo com os próprios projetos”¹⁹*. O autor ainda que controverte a necessidade de realização da segurança com foco nos três problemas interpretativos centrais:

¹⁸ ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário e liberdade não simulada. 2ª ed. Belo Horizonte-MG: Letramento; Casa do Direito, 2022, p. 137.

¹⁹ ÁVILA, Humbert. Teoria do Ordenamento Jurídico. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 80.

O primeiro problema refere-se à falta de inteligibilidade do ordenamento jurídico. O cidadão não sabe exatamente qual é a regra válida. Se aquele sabe qual é esta última, não conhece bem o que ela determina, proíbe ou permite. As regras não são acessíveis, abrangentes, compreensíveis ou inclusive suficientemente determinadas. Elas não são, enfim, orientadas para o usuário, já que deixam de prever as informações relevantes para o comportamento que aquele deve adotar. Com isso, o Direito perde a sua função orientadora. O direito, para usar aqui uma expressão enfática, deixa de ser sério. O cidadão torna-se dominado por leis que desconhece, relevando o princípio de que a ignorância das leis não escusa o seu cumprimento quase um sarcasmo.

A segunda questão diz respeito à carência de confiabilidade do ordenamento jurídico. O cidadão não sabe se a regra, que era e é válida, ainda continuará válida. E, quando ele sabe disso, não está segundo se essa regra, embora válida, será efetivamente aplicada ao seu caso. Regras e decisões são, pois, inconstantes. O Direito não é sério – e também deixa de ser levado a sério.

O terceiro entrave diz com a falta de calculabilidade do ordenamento jurídico. Em outras palavras, o cidadão não sabe bem qual norma irá valer. As possibilidades de apreensão de informações sobre futuras decisões são muito pequenas. O Direito, por conseguinte, não é previsível nem calculável. O cidadão, assim, não sabe se o Direito, que já não é sério nem é levado a sério no presente, serão também levado a sério no futuro.

A ausência ou pouca intensidade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito instalam a incerteza, a descrença, a indecisão no meio social, fazendo com que se coloquem dúvida até mesmo princípios tradicionais, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e a legalidade.

Penso que se faz necessário assegurar previsibilidade às relações jurídicas e, nesse contexto, não vejo problemas jurídicos em se admitir que o Ordenamento Jurídico assegura ao contribuinte, como regra geral, a realização da operação realizada. Portanto, as glosas demonstram-se indevidas, a ensejar a desconstituição das autuações.

Todas essas razões são suficientes para afastar os argumentos suscitados pela administração tributária no sentido de atribuir artificialidade à operação realizada.

Assim, as autuações devem ser desconstituídas no que diz respeito ao mérito central, afastando-se, em consequência, todos os fundamentos que atribuem a pecha da artificialidade e falta de propósito negocial à operação em referência.

FUNDAMENTOS PARA EXONERAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA E MULTA AGRAVADA

Em razão da exoneração do principal, a multa qualificada deve ser igualmente exonerada, porquanto inexistente a conduta dolosa tendente à prática de fraude, sonegação ou conluio que justifique a majoração ao patamar de 150%, com fundamento no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Importa registrar que o TVF não apresenta elementos fáticos mínimos que permitam manter tal qualificação, como se vê da parte que trata da qualificação da multa de

ofício. Como visto, tratou-se de tributação por presunção, baseada na premissa de que a empresa estaria simulando tal reclassificação, porém, sem apontar elementos de prova que evidenciem a existência do dolo.

Pelas razões apontadas no tópico anterior, onde manifestei as razões que me levam a afastar a premissa de que a operação seria artificial, afasto a qualificação da multa de ofício.

Quanto à multa agravada em 50%, esta foi lançada com base no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a pretexto da empresa, supostamente, não ter atendido às intimações feitas durante o procedimento fiscal, deixando de apresentar documentos e informações que foram solicitados para a correta apuração dos fatos.

Entendo que não houve qualquer dificuldade do Fisco lançar os tributos indicados no TVF, pois todas as informações foram extraídas da Escrituração Contábil Fiscal da contribuinte e relacionada ao ano-calendário em apreço, de forma que não evidencio embaraço à fiscalização – que não embaraçada em momento algum, tanto que lançou normalmente os tributos com base nas informações fiscais da própria contribuinte – ou falta de informações que tenham impedido a administração tributária de constituir os autos de infração em análise.

Assim, as duas multas devem ser exoneradas.

Não obstante, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto dos lançamentos, a saber:

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 majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, exonero integralmente a multa qualificada e a agravada, porém, conquanto vencido em relação à multa qualificada, por voto de qualidade, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzi-la ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, (i) dou total provimento ao Recurso Voluntário para exonerar o principal e as multas qualificada e agravada, e, (ii) conquanto vencido em relação à multa qualificada, por voto de qualidade, voto para que a mesma seja reduzida ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96.

É como declaro o voto.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque