



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10340.720511/2020-04</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.151 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RESISUL AGROFLORESTAL LTDA. E OUTRO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2016

LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. GANHO DE CAPITAL. RECEITA DA ATIVIDADE. CRITÉRIOS PARA A TRIBUTAÇÃO. VERDADE MATERIAL.

A verdade material é princípio informador do Direito Tributário, inclusive para a tributação da renda resultante de alienação de imóvel. Ainda que o contrato social da empresa não possua previsão da atividade imobiliária ou o imóvel esteja contabilizado no ativo imobilizado, é possível reconhecer a alienação como receita da atividade, desde que o contribuinte demonstre de forma competente essa realidade, apontando e comprovando fatos constitutivos da atividade econômica imobiliária envidada para realizar a alienação.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SIPT. LAUDO DE AVALIAÇÃO. VALOR DA ALIENAÇÃO. LIMITES. TEMA REPETITIVO Nº 1113 DO STJ.

Na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, em princípio, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural os respectivos VTN declarados espontaneamente pelo contribuinte nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Verificado que o VTN da alienação foi subavaliado, a fiscalização poderá arbitrar esse valor, primeiramente com informações extraídas do Sistema de Preços de Terras (SIPT), sem embargo da possibilidade de serem adotadas outras fontes, inclusive laudo de avaliação.

A tributação do ganho de capital de um imóvel rural com base em VTN arbitrado pela fiscalização, em regra, não pode resultar em valor superior à tributação ao se adotar o valor da alienação como sendo o próprio ganho de capital, ressalvada a hipótese em que a fiscalização demonstre que o

valor da alienação apresentado pelo contribuinte corresponda à verdade material. Entendimento consonante com o Tema Repetitivo nº 1113, do Superior Tribunal de Justiça.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2016

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", DO CTN). APLICAÇÃO.

A modificação realizada no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100%, atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

MULTA REGULAMENTAR. INSERÇÃO DE DADOS INCORRETOS EM ECF. ATOS PREPARATÓRIOS PARA OMISSÃO DE RECEITA. ABSORÇÃO.

A sanção pela omissão de receita não pode ser confundida com a sanção pela inserção de dado inexato na ECF. Contudo, se a inserção do dado inexato foi ato preparatório para aquela omissão de receita, pode ser reconhecida a absorção de uma sanção na outra, de forma a permanecer apenas a sanção relativa à atividade finalística, devendo ser exonerada a sanção relativa à atividade intermediária, preparatória daquela, para evitar que a mesma conduta seja sancionada mais de uma vez.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Ano-calendário: 2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para o lançamento de CSLL decorrente.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por unanimidade de votos, em exonerar a exigência da multa isolada administrativa e por afastar a responsabilidade tributária imputada pela fiscalização; (ii) por maioria de votos, em reduzir a base de cálculo do ganho de capital ao valor da alienação, vencidos os conselheiros Lucas Issa Halah e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que adotavam o valor do SIPT e (iii)

pelo voto de qualidade, em reduzir o percentual de cálculo da multa de ofício para 100%, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah, Renato Rodrigues Gomes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que exoneravam a qualificação da multa. O Conselheiro Lucas Issa Halah manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Neudson Cavalcante Albuquerque** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## RELATÓRIO

RESISUL AGROFLORESTAL LTDA, antiga denominação de FLORPINUS FLORESTAL LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 108-015.404 (fls. 1126) interpôs recurso voluntário (fls. 1197) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão. O responsável tributário JOSÉ ALBERTO VIEIRA RESINA DE ALMEIDA também apresentou recurso voluntário (fls. 1263) contra a mesma decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, acompanhados de juros de mora e de multa de ofício qualificada (150%), bem como multa administrativa pela apresentação de ECF com informação incorreta, no total de R\$ 131.475.536,46, relativo a fato gerador ocorrido no ano 2016, conforme os autos de infração de fls. 2.

O lançamento de IRPJ é devido ao fato de não ter sido oferecido à tributação ganho de capital oriundo na alienação de imóvel rural. O lançamento foi realizado sobre o lucro presumido.

O lançamento de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

A exigência da multa de ofício foi qualificada sobre o fundamento de que o contribuinte agiu com fraude ao praticar atos tendentes a ocultar a correta tributação do ganho de capital.

O lançamento da multa administrativa está relacionado ao registro dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

A acusação fiscal está detalhada no Relatório Fiscal de fls. 22. Em síntese, a fiscalização constatou que:

- a empresa atuada tinha por objeto social: (i) a exploração de atividade agropecuária e a comercialização de produtos agropecuários, por conta própria ou por meio de terceiros, (ii) o reflorestamento, em área própria ou de terceiros, (iii) a produção e a comercialização de mudas e sementes; (iv) a administração de bens imóveis próprios, (v) a extração de matérias primas florestais, em áreas próprias ou de terceiros, (vi) a industrialização de matérias primas florestais, em unidades industriais próprias ou de terceiros, (vii) a comercialização de matérias primas e de produtos industriais correlatos e (viii) a participação, na qualidade de sócio, no capital de outras sociedades;
- a empresa atuada adquiriu o imóvel rural denominado Fazenda Fortaleza, constituído por seis matrículas distintas, por meio da conferência de bens para a integralização do seu capital, em 30/11/1999;
- a Fazenda Fortaleza era contabilizada no Ativo Imobilizado e era destinada à produção de mercadorias, com exploração de mudas e árvores de pinus como atividade principal, além de outras atividades rurais;
- em 25/08/2015, a Fazenda Fortaleza foi gravada em alienação fiduciária para a empresa PLANNER TRUSTEE DTVM LTDA, pelo valor estimado de R\$ 61.050.337,08, embora tenha sido avaliada em R\$ 153.241.000,00 na hipótese de execução da garantia fiduciária, conforme laudo de avaliação elaborado em 27/02/2015;
- em 29/08/2016, a Fazenda Fortaleza teve a sua contabilização transferida do Ativo Imobilizado para o Estoque.
- em 31/10/2016, foi averbada a consolidação da propriedade em favor da fiduciária PLANNER, em face da devedora não ter purgado a mora;
- em 21/11/2016, a empresa atuada contabilizou a alienação da Fazenda Fortaleza como “Venda Imóveis Rurais”, classificada como receita operacional pelo valor da dívida extinta;
- em 05/12/2016, a Fazenda Fortaleza foi levada a leilão pela segunda vez, sem que houvesse manifestação de interessado, o que implicou a extinção da dívida;
- em 19/06/2017, foi protocolizado pedido de alteração de contrato social da empresa atuada para incluir a atividade “compra e venda de bens imóveis próprios”;

- Em 28/07/2017, a empresa autuada entregou a ECF relativa ao ano 2016.

Diante desses fatos, a fiscalização entendeu que a alienação da Fazenda Fortaleza não poderia ser tributada como receita de vendas (receita operacional), mas como ganho de capital na alienação de bem imóvel. Adicionalmente, entendeu que o valor da alienação não poderia ser o valor da correspondente dívida baixada, mas sim o Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel, segundo a avaliação feita no momento do seu gravame fiduciário.

O contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos tributários (fls. 1007), assim como fez o responsável tributário (fls. 1072). Ambas foram consideradas improcedentes no acórdão ora recorrido (fls. 1126).

O contribuinte apresentou, então, o recurso voluntário de fls. 1197, apresentando os argumentos a seguir sintetizados:

1. Passou a exercer a atividade imobiliária por ocasião da incorporação das empresas Y ÁREA - Sociedade Imobiliária Ltda., Y IMOB-Sociedade Imobiliária e Participações Ltda e BTU - Recursos Energéticos S.A. Uma vez que duas dessas empresas dedicavam-se exclusivamente à essa atividade, viu-se obrigado a classificar a Fazenda Fortaleza como um ativo circulante.
2. A alteração do contrato social é requisito formal que não deve prevalecer sobre a essência dos fatos, qual seja, a realização efetiva da atividade imobiliária.
3. O Valor da Terra Nua (VTN) declarado no ano da alienação do imóvel (2016) é igual ao VTN declarado no ano da sua aquisição (1999), de forma que a aplicação da Lei nº 9.393/1996 leva à inexistência de ganho tributável.
4. Ao glosar o VTN declarado, a fiscalização estava obrigada a adotar o valor constante do SIPT, por determinação do artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, combinado com a Portaria SRF nº 477/2002 e combinado com IN SRF nº 256/2002, não havendo previsão normativa que sustente a adoção de valor diferente.
5. O Estudo de Valor de Mercado utilizado pela fiscalização para arbitrar o VTN tem como base o mês de fevereiro de 2015, o que impossibilita a sua utilização em razão de o artigo 8º da Lei nº 9.393/1996 determinar que o VTN a ser utilizado deve ser o apurado no mês de janeiro do ano da alienação (2016).
6. Esse Estudo é assinado por um engenheiro mecânico e por um engenheiro civil, profissionais não habilitados para fazer a avaliação de imóvel rural, atividade privativa de engenheiro agrônomo.
7. Esse Estudo não foi elaborado para fins tributários e não foi homologado pelo contribuinte
8. O VTN no Município de Paranapanema, onde está situada a Fazenda Fortaleza, sofreu uma desvalorização de 55% entre os anos 2015 e 2016, fato que deveria ter sido considerado pela fiscalização.
9. O valor adotado pela fiscalização não corresponde ao valor de mercado do imóvel na data da sua alienação, pois o imóvel foi levado a leilão por duas vezes, com lance inicial no valor de

- R\$ 62.761.071,56, correspondente a 40% do valor que foi adotado pela fiscalização e, mesmo assim, não foi arrematado.
10. O fato de a fiscalização ter arbitrado um VTN inadequado para o imóvel causou a nulidade dos lançamentos tributários
  11. Afastado o VTN constante da DIAT, a fiscalização deveria adotar o valor efetivo da alienação como parâmetro para apurar o ganho de capital.
  12. A multa de ofício não pode ser exigida na modalidade qualificada porque sequer há tributo a ser exigido e porque a fiscalização não demonstrou a ocorrência de dolo na conduta do contribuinte.
  13. A exigência de CSLL deve ser cancelada porque foi realizada sem amparo em procedimento fiscal devidamente instaurado por um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF).
  14. A multa regulamentar não pode ser exigida porque sequer há tributo a ser exigido e porque a mera divergência formal não é causa suficiente para impô-la.
  15. A multa regulamentar deve ser absorvida pela multa de ofício, uma vez que elas estão punindo a mesma conduta e não pode haver dupla sanção para a mesma conduta.

Da mesma forma, o responsável tributário apresentou o recurso voluntário de fls. 1263, apresentando os mesmos argumentos já apresentados no recurso voluntário da empresa atuada, acrescentando que a imputação de responsabilidade deve ser afastada em razão de a acusação fiscal ser genérica e não apontar qualquer prova de que o administrador imputado praticou qualquer ato que autorizasse a sua responsabilização, concluindo que foi incluído como solidário pelo simples fato de ser o sócio administrador da empresa atuada.

Os argumentos dos recorrentes serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 17/06/2021 (fls. 1193) e o correspondente recurso voluntário foi apresentado no dia 15/07/2021 (fls. 1195). Por sua vez, o responsável tributário foi cientificado da mesma decisão em 21/07/2021 (fls. 1194), quando já havia apresentado seu recurso voluntário, em 17/07/2021 (fls. 1259). Assim, verifico que os recursos são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

Os recorrentes pleiteiam o cancelamento dos autos de infração e, subsidiariamente, pleiteiam: (i) que o ganho de capital seja calculado considerando o valor efetivo da operação (R\$ 61.537.287,37); (ii) que seja determinado o cancelamento do auto de infração relativo à CSLL, em

função da inexistência de TDPF para este tributo; (iii) que seja afastada a qualificação da multa de ofício, e (iv) que seja cancelada a multa aplicada pela apresentação de ECF com informação supostamente incorreta. Para tanto, apresentam os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

## 1 REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO ESPONTÂNEA DO CONTRIBUINTE

O recorrente relata que passou a exercer a atividade imobiliária por ocasião da incorporação, em 29/08/2016, das empresas Y ÁREA - Sociedade Imobiliária Ltda., Y IMOB-Sociedade Imobiliária e Participações Ltda e BTU - Recursos Energéticos S.A. Isso porque, duas das empresas incorporadas - Y ÁREA - Sociedade Imobiliária Ltda e Y IMOB - Sociedade Imobiliária e Participações Ltda - dedicavam-se exclusivamente à essa atividade. Acrescenta que, em razão desse fato, viu-se obrigado a classificar a Fazenda Fortaleza como um ativo circulante, conforme o seguinte excerto (fls. 1204):

Após as incorporações em agosto de 2016, a Recorrente viu-se obrigada a classificar contabilmente o imóvel rural, Fazenda Fortaleza, em subconta de estoque, para fins de atendimento ao quanto estabelecido no Pronunciamento Técnico Contábil nº 31 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC 31" - disciplina a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas). Isto porque:

- i. sobre a Fazenda Fortaleza recaia o "Gravame - Alienação Fiduciária", em garantia ao empréstimo contraído com a instituição financeira C1 Bank;
- ii. à época, existiam claros indícios de que a Recorrente enfrentaria dificuldades financeiras e não conseguiria proceder à quitação em caixa da referida dívida, de modo que seria necessário, para tanto, a alienação da Fazenda Fortaleza no curto prazo; e
- iii. conforme visto, após as incorporações a Recorrente passou a exercer como atividade principal a comercialização de imóveis.

Com isso, concluiu que a tributação espontânea da alienação da Fazenda Fortaleza como receita da sua atividade imobiliária não merece reparos.

Adicionalmente, rebate o entendimento adotado na decisão recorrida, a qual corroborou os lançamentos tributários, quando esta salientou que a alteração do contrato social da empresa para incluir a atividade imobiliária foi realizada após a alienação da Fazenda Fortaleza e que o imóvel não foi objeto de uma venda, mas sim de uma alienação fiduciária.

Para tanto, o recorrente afirma que a alteração do contrato social é requisito formal que não deve prevalecer sobre a essência dos fatos, qual seja, a realização efetiva da atividade imobiliária. Também afirma que a tributação por ganho de capital também não seria possível no caso de ser afastada natureza de venda do imóvel, o que demonstraria a contradição na decisão recorrida, devendo ser reparada (fls. 1207):

Essa digressão ilustra o quão frágeis são os fundamentos da r. decisão, que encontra suas bases na indevida exaltação de evento absolutamente comum: lapso/alteração tardia do contrato social após evento de reestruturação. Ao alterar seu contrato social em 2017, a Recorrente apenas procedeu à adequação da forma (correção do objeto social) à essência (após as incorporações, as atividades imobiliárias das entidades incorporadas foram sucedidas em 2016 pela Recorrente).

Por fim, a afirmação pela DRJ08 de que "no caso vertente, sequer temos uma verdadeira alienação de imóvel próprio (...) pois não houve verdadeira operação de venda da Fazenda Fortaleza (...)" contradiz o próprio escopo da autuação. Ora, se não estamos diante de "operação de venda", logo não há ganho de capital a ser apurado.

Assim, a questão inicial do presente processo é determinar qual deve ser a forma de tributação da alienação da Fazenda Fortaleza, como receita da atividade ou como ganho de capital.

Entendo que assiste razão ao recorrente quando afirma que a verdade material (essência) deve prevalecer sobre as formas adotadas para a realização da alienação. Assim, entendo não ser determinante o fato de o contrato social da empresa autuada não prever, na data da alienação, a atividade econômica imobiliária.

Assim, ainda que o contrato social não preveja tempestivamente a atividade imobiliária e mesmo que o imóvel estivesse contabilizado no ativo imobilizado, entendo ser possível reconhecer a alienação como receita da atividade, desde que o contribuinte demonstre de forma competente essa realidade, apontando e comprovando fatos, por exemplo, a motivação na aquisição, a utilização no curso do domínio, os esforços realizados que envolveram a alienação etc.

Contudo, na espécie, o contribuinte não faz isso. O imóvel foi adquirido para a atividade rural e assim permaneceu até a sua alienação e não houve qualquer esforço do proprietário para realizar a venda. Na verdade, não houve venda, houve sim uma alienação forçada, ou seja, contrária à vontade do proprietário. Não há qualquer evidência de que o proprietário realizou alguma atividade empresária com a finalidade de alienar o imóvel. O único argumento do recorrente para defender a forma de tributação escolhida pela empresa é o fato de o imóvel estar contabilizado como estoque. Contudo, isso é apenas uma forma de registro, não podendo prevalecer sobre a realidade dos fatos.

Portanto, entendo que assiste razão à fiscalização quando determinou que a tributação da alienação da Fazenda Fortaleza seja feita como ganho de capital.

## 2 GANHO DE CAPITAL – IMÓVEL RURAL - DIAT

A fiscalização realizou a tributação de ofício da Fazenda Fortaleza como ganho de capital. Contudo, considerando o fato de que se trata de imóvel rural, a tributação não se deu pela regra geral contida no artigo 25, §1º, da Lei nº 9.430/1996, mas sim pelo regramento especial contido na Lei nº 9.393/1996, cujos artigos 8º, 14 e 19 foram destacados pela fiscalização, *verbis*:

### Da Declaração Anual

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT. [pequenas glebas e reforma agrária]

[...]

### Dos Procedimentos de Ofício

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

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

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

[...]

### Valores para Apuração de Ganho de Capital

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º,

observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

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

O recorrente informa que o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no ano da alienação do imóvel (2016) é igual ao VTN declarado no ano da sua aquisição (1999), de forma que a aplicação da Lei nº 9.393/1996 leva à inexistência de ganho tributável, conforme o seguinte excerto (fls. 1208):

Ainda que se considere, para fins de argumentação, que a operação esteve sujeita à apuração de ganho de capital nos moldes da Lei nº 9.393/1996, não existiria ganho de capital a ser apurado no caso concreto, uma vez que:

- Conforme será demonstrado, não há diferença entre os VTNs declarados pela Recorrente nos exercícios de aquisição e alienação do imóvel, inexistindo, assim, diferença positiva entre os valores, a ser entendida como ganho de capital; e
- O VTN declarado em 2016 (ano da alienação) era similar ao informado em exercícios anteriores, sendo que tal valor nunca foi objeto de questionamento pelas autoridades fiscais municipais ou federais (logo, tacitamente homologado).

O recorrente ainda faz referência ao artigo 12, §1º, II, da Lei nº 8.629/1993. Contudo, esse dispositivo legal trata da indenização em razão de desapropriação para fins de reforma agrária. Portanto, tal dispositivo não alcança os fatos aqui tratados, relativos a uma alienação fiduciária.

A fiscalização verificou e registrou no Termo de Verificação Fiscal o fato apontado pelo recorrente, qual seja, que o VTN declarado pelo contribuinte desde 1999 até o ano da venda permaneceu o mesmo. Contudo, a fiscalização entendeu que esse fato configurava uma fraude e glosou o VTN declarado pelo contribuinte, apontando o fundamento legal, e passou a buscar o valor que entendia correto, conforme a seguinte transcrição (fls. 36):

Diante do VTN informado na DITR 1999, o custo de aquisição da Fazenda Fortaleza é R\$ 6,373.137,50 (seis milhões trezentos e setenta e três mil cento e trinta e sete reais e cinquenta centavos).

Apesar da obrigação de informar o VTN correspondente ao respectivo ano de exercício da declaração, o sujeito passivo permaneceu declarando o mesmo valor até 2016, ano da alienação, ignorando a expressiva valorização dos imóveis.

Na DITR 2016 (Anexo II), entregue em 29/09/2016, os valores informados em Diat foram:

<b>Cálculo do Valor da Terra Nua</b>	<b>(R\$)</b>
01. Valor Total do Imóvel	17.464.373,17
02. Valor das Construções, Instalações e Benfeitorias	2.847.263,27
03. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	8.243.972,40
04. Valor da Terra Nua	6.373.137,50

De acordo com o art. 19 da Lei nº 9.393, não haveria ganho de capital na alienação da Fazenda Fortaleza, pois não houve diferença entre o VTN declarado no ano de alienação e o VTN declarado no ano de aquisição.

Obviamente estamos diante de uma fraude, pois é fato notório a valorização de terras produtivas no período de 1999 a 2016.

Entendo que assiste razão à fiscalização. Como será melhor desenvolvido mais adiante nesse voto, o VTN do imóvel em 2016 era muito maior do que o valor declarado pelo contribuinte. A avaliação técnica feita para fins de realização do empréstimo relatado, com garantia fiduciária do imóvel em tela, aponta um valor de R\$ 152.855.000,00 para a terra nua.

Saliente-se que o recorrente não trouxe qualquer evidência que desafiasse a glosa do VTN declarado.

Com isso, entendo que assiste razão à fiscalização quando glosou o VTN espontaneamente declarado pelo contribuinte, devendo ser perquirido qual seria o valor correto a ser considerado.

### **3 APURAÇÃO DO VTN**

Ao glosar o VTN declarado pelo contribuinte, a fiscalização envidou esforços para encontrar o valor justo da terra nua em 2016. Inicialmente, buscou informações contidas no Sistema de Preços de Terras (SIPT), fornecidas pela Prefeitura de Paranapanema. Contudo, entendeu que o valor lá encontrado também não poderia ser adotado, uma vez que era impreciso, atribuindo o mesmo valor a áreas com aptidão agrícolas distintas, conforme o seguinte excerto (fls. 16):

O art. 14 da Lei nº 9.393 permite que a Receita Federal proceda à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

O sistema instituído denomina-se Sistema de Preços de Terras (SIPT), que é alimentado com base em informações prestadas pelos municípios e pelo Distrito Federal.

Para o exercício 2016, a Prefeitura Municipal de Paranapanema informou os seguintes VTN por hectare, de acordo com a classificação determinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.562, de 29 de abril de 2015:

<b>Aptidão agrícola</b>	<b>VTN médio/ha</b>
LAVOURA - APTIDÃO BOA	<b>11.289,08</b>
LAVOURA - APTIDÃO REGULAR	<b>11.289,08</b>
LAVOURA - APTIDÃO RESTRITA	<b>11.289,08</b>
PASTAGEM PLANTADA	<b>11.289,08</b>
SILVICULTURA OU PASTAGEM NATUR	<b>11.289,08</b>
PRESERVAÇÃO DA FAUNA OU FLORA	<b>11.289,08</b>

Pode-se reparar que as informações prestadas pela Prefeitura Municipal de Paranapanema são precárias, pois não distinguem aptidões distintas, nem sequer diferenciam lavouras com aptidão boa, regular ou restrita.

Fazendo uma multiplicação simples do VTN médio pela área total da Fazenda Fortaleza, chegaríamos a um VTN de R\$ 53.086.898,70 (cinquenta e três milhões oitenta e seis mil oitocentos e noventa e oito reais e setenta centavos), muito além do informado em DITR pelo sujeito passivo, mas ainda aquém do que realmente valia a Fazenda Fortaleza em valor de mercado na época.

Este procedimento de fiscalização não está reavaliando informações de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel. Esta fiscalização está questionando o VTN declarado.

Apesar de existirem informações genéricas do Município de Paranapanema, essas são imprecisas. No caso presente, temos a informação precisa sobre o VTN que deveria estar declarado na DITR 2016.

Por seu turno, o recorrente afirma que afirma que a fiscalização estava obrigada a adotar o valor constante do SIPT, por determinação do artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, combinado com a Portaria SRF nº 477/2002 e combinado com IN SRF nº 256/2002, não havendo previsão normativa que sustente a adoção de valor diferente, conforme o seguinte excerto (fls. 1213):

O art. 14 da Lei nº 9.393/1996 permite às autoridades fiscais o arbitramento do imposto nos casos em que houver subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas relativamente ao valor do imóvel rural, vide transcrição da norma:

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

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

Ao fazer uso do verbo "proceder", conjugado no futuro do presente ("procederá"), a norma prescreve um dever dirigido às autoridades fiscais. Isto é, para fins de arbitramento do VTN de imóvel rural, a RFB deverá utilizar as informações sobre preços de terras (art. 14, caput), constantes de sistema a ser por ela instituído, sendo que as informações sobre preços de terra considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios (art. 14, § 1o).

[...]

Nesse sentido, em 28 de março de 2002, a RFB editou a Portaria SRF nº 447/2002, ainda vigente, que aprovou o Sistema de Preços de Terras ("SIPT") para determinação do VTN do imóvel rural, nos seguintes termos:

"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso da atribuição que lhe confere o art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e na Portaria SRF nº 782, de 20 de junho de 1997, resolve:

Art. 1o Fica aprovado o Sistema de Preços de Terras (SIPT) em atendimento ao disposto no art 14 da Lei nº 9393, de 1996, que tem como objetivo fornecer informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto Territorial Rural (ITR).

[...]

Mais especificamente, após a publicação da Portaria nº 447/2002, que aprovou a implementação do SIPT, em 11 de dezembro de 2002, a RFB editou a Instrução Normativa nº 256, determinando expressamente que no caso de subavaliação, informações incorretas, inexatas ou fraudulentas relativas ao VTN declarado pelo contribuinte, a RFB procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando as informações sobre preços de terras constantes em sistema por ela instituído.

[...]

Não estamos diante, portanto, de uma faculdade, mas sim de um dever imposto pela Lei aos agentes fazendários.

Adicionalmente, simplesmente não há na legislação previsão para utilização de fonte alternativa ao SIPT para determinação do VTN. Frise-se que se essa fosse a intenção do legislador, poderia ter previsto a possibilidade de adoção pela autoridade fiscal de critérios alternativos ao Sistema de Preços de Terras, instituído para fins de determinação do VTN, mas não o fez.

[...]

Assim, considerando: (i) a redação do artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, (ii) a Portaria nº 477/02 editada pelo Secretário da Receita Federal, responsável por regulamentar o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/1996, bem como (iii) a previsão contida na IN SRF nº 256/2002 sobre a determinação do VTN em caso de arbitramento, inexistente qualquer possibilidade de se acatar o VTN adotado pela fiscalização no caso concreto, uma vez que o critério de apuração do VTN adotado não encontra autorização na legislação específica.

Entendo que o referido artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 não obriga a Administração Tributária a aceitar os levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura, obriga apenas a considerá-las na determinação do VTN, pois esse é o verbo (“considerarão”) utilizado no correspondente parágrafo primeiro. O verbo “procederá”, apontado pelo recorrente, tem como objeto as ações de determinação e lançamento de ofício, não vinculando essa ação às informações fornecidas pelas municipalidades.

A referida Portaria SRF nº 447/2002, a qual aprovou o SIPT, tampouco traz qualquer vinculação da fiscalização aos dados lá disponibilizados. Na verdade, tal portaria sequer tem natureza de norma tributária, pois trata do ordenamento administrativo tendente a viabilizar o SIPT como sistema informatizado.

Por fim, a IN SRF nº 256/2002, a qual “dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências”, não traz qualquer dispositivo normativo que vincule a fiscalização aos dados contidos no SIPT. Pelo contrário, essa Instrução Normativa reafirma o comando legal contido no artigo 8º da referida Lei nº 9.393/1996 no sentido de que o VTN é o “valor de mercado do solo”, conforme a seguinte transcrição:

Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

§ 1º *omissis*

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Se o VTN deve refletir o preço de mercado da terra, então não pode haver uma vinculação cogente da fiscalização em relação à informação contida no SIPT. É certo que é de se esperar que o SIPT informe os preços de mercado, mas não se pode presumir que isso sempre acontece. Se a fiscalização possui um fundamento razoável para afastar a informação contida no SIPT, entendo ser possível a adoção de outro valor que se aproxime melhor do preço de mercado.

#### 4 ARBITRAMENTO DO VTN

A fiscalização verificou que o VTN declarado espontaneamente pelo contribuinte estava muito aquém do valor de mercado e o afastou como critério para determinar a base de cálculo do ganho de capital a ser apurado. Em atenção à legislação aplicável, consultou o valor do VTN regional, informado pela municipalidade do local do imóvel, mas também a afastou, por considerá-la inespecífica e ainda distante do valor de mercado.

Essa última conclusão teve como fundamento no “Estudo do Valor de Mercado de Imóvel Rural” (fls. 64), feito para fins de realização do empréstimo relatado, com garantia fiduciária do imóvel em tela. Esse documento aponta o valor de R\$ 152.855.000,00 para a terra nua, nos seguintes termos (fls. 74):

Finalizando, avaliamos a terra nua em: R\$ 152.855.000,00 (cento e cinquenta e dois milhões oitocentos e cinquenta e cinco mil reais).

Diante dessa avaliação técnica, a fiscalização adotou o valor assim apontado como o VTN a ser considerado na apuração do ganho de capital, o que resultou nos presentes autos de infração.

O recorrente refuta a adoção desse documento como referência. Primeiramente, afirma que o referido Estudo tem como base o mês de fevereiro de 2015, o que impossibilita a sua utilização em razão de o artigo 8º da Lei nº 9.393/1996 determinar que o VTN a ser utilizado deve ser o apurado no mês de janeiro do ano da alienação, conforme o seguinte excerto (fls. 1219):

Primeiramente, porque o relatório adotado pela fiscalização para consubstanciar o presente auto de infração determina expressamente que a data-base daquele trabalho é fevereiro de 2015. Ou seja, o período de apuração dos valores contidos no estudo seria o de 2015, sendo que a efetiva baixa do imóvel ocorreu apenas em novembro de 2016.

Com efeito, de acordo com a Lei nº 9.393/1996, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural, na forma do art. 8º, § 2º, o VTN "apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado".

Ou seja, o VTN necessariamente deve ser estimado em janeiro dos anos da ocorrência da aquisição ou alienação do imóvel. No presente caso, porém, a d. fiscalização se vale de VTN estimado em fevereiro de 2015 para arbitramento de alienação ocorrida 21 meses depois, em novembro de 2016!

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois a regra contida no referido artigo 8º da Lei nº 9.393/1996 é aplicável apenas na apuração ordinária do ganho de capital, quando o valor declarado pelo contribuinte é compatível com o valor de mercado. Contudo, essa condição não foi atendida, o que levou a fiscalização a adotar outro valor de VTN, conforme já foi abordado anteriormente nesse voto. Portanto, a apontada norma não alcança a presente situação, em que a fiscalização foi compelida a buscar outro valor de VTN, afastando o valor declarado na DIAT

O recorrente acrescenta que o VTN no Município de Paranapanema, onde está situada a Fazenda Fortaleza, sofreu uma desvalorização de 55% entre os anos 2015 e 2016, o que deveria ter sido considerado pela fiscalização. Para fundamentar a sua afirmação, aponta os valores informados pela municipalidade de Paranapanema, a qual atribuiu o valor de R\$ 25.000,00/ha ao VTN de 2015, mas atribuiu o valor de R\$ 11.289,08/ha ao VTN de 2016.

Entendo que a variação do valor de mercado do imóvel entre o ano do Estudo e o ano da alienação é uma informação relevante. Contudo, essa informação não pode ser colhida na estimativa feita pela Prefeitura de Paranapanema, pois essa estimativa foi expressamente afastada pela fiscalização. Assim, se a fiscalização afastou o VTN informado por aquela municipalidade no ano da alienação do imóvel, por entender que ela não era confiável, também não poderia utilizar esse mesmo valor para verificar a variação entre o ano do Estudo e o ano da alienação.

Assim, para demonstrar a variação alegada, seria necessário que o recorrente trouxesse informação de uma fonte que não foi desacreditada no procedimento fiscal.

Diga-se, apenas de passagem, que a nova informação trazida pelo recorrente apenas diminui a credibilidade do valor informado pela Prefeitura de Paranapanema, pois demonstra uma evidente subavaliação. Conforme pode ser visto nas fls. 73, o referido Estudo avaliou o VTN em 2015 em R\$33.377,55/ha, enquanto a referida Prefeitura adotou o valor de R\$ 25.000,00, consideravelmente inferior.

O recorrente também tenta afastar a validade do referido Estudo em razão de este ser sido assinado por um engenheiro mecânico e por um engenheiro civil, os quais não seriam habilitados para tanto, pois apenas o engenheiro agrônomo pode realizar a avaliação de propriedade rural.

Entendo que não assiste razão ao recorrente. É certo que a avaliação de imóvel rural para fins de reforma agrária deve ser realizada por engenheiro agrônomo, por determinação da legislação citada pelo recorrente (artigo 12 da Lei nº 8.629/1993). Contudo, não existe semelhante restrição para a avaliação realizada com fins de estipulação de garantia de empréstimo, ocorrida na espécie. Saliente-se que o referido Estudo foi produzido por empresa de engenharia habilitada e foi assinado por engenheiros habilitados, de forma que possuem presunção de legitimidade para a realização da apontada avaliação, não podendo ser afastada por meros argumentos retóricos.

Saliente-se que o recorrente aponta uma decisão deste CARF (Acórdão nº 2202-002.114), em que teria sido afastado um laudo de avaliação de imóvel rural em razão de não ter sido elaborado por engenheiro agrônomo. Contudo, consultando esse acórdão, verifiquei que esse não foi o motivo do afastamento do laudo, mas sim o fato de este não ter seguido alguma das metodologias admitidas, conforme a seguinte transcrição:

Conclui-se, assim, que laudo em apreço padece de uma deficiência fundamental, visto que foi elaborado em desacordo com os requisitos mínimos estabelecidos na

NBR 14653-3, não podendo ser aceito para se contrapor ao valor arbitrado nos termos da lei, mormente quando a divergência entre o valor constante do SIPT e o valor estimado é muito grande.

O recorrente reclama de que o referido Estudo não foi elaborado para fins tributários e não foi ele homologado. Contudo, tais fatos não afastam a capacidade de o Estudo apontar o VTN mais próximo do valor de mercado, o que é o suficiente para fins de sua aceitação como subsídio para o arbitramento laborado.

O recorrente também questiona o valor adotado pela fiscalização, afirmando que ele não corresponde ao valor de mercado do imóvel na data da sua alienação. Para tanto, salienta que o imóvel foi levado a leilão por duas vezes, com lance inicial no valor de R\$ 62.761.071,56, correspondente a 40% do valor que foi adotado pela fiscalização e, mesmo assim, não foi arrematado. Salienta, ainda, que a fazenda acabou sendo alienada pelo valor de R\$ 61.537.287,37 e que o valor do VTN atribuído pela Prefeitura de Paranapanema era de R\$ 53.086.898,70, sendo todos valores próximos entre si, mas muito inferiores ao valor do Estudo adotado pela fiscalização.

Entendo que esse argumento, apesar de não ser determinante, deve ser levado em consideração, uma vez que se está tratando de um arbitramento, ou seja, uma grandeza que busca se aproximar da verdade, embora não possa alcançá-la com exatidão. Em outras palavras, na ausência de um critério categórico, devem ser ponderados todos os critérios aproximativos.

Contudo, aprofundando a análise, verifico que os três valores apontados não possuem uma congruência que apontem para uma conclusão confiável, pois a proximidade de valores ocorre sem que haja uma proximidade de causas.

O valor de alienação do imóvel corresponde ao valor do empréstimo contratado, o que não possui uma correlação direta com o valor do imóvel dado em garantia, a menos que o valor do imóvel deve ser consideravelmente superior ao valor emprestado.

O valor da oferta inicial no leilão está mais relacionado com o valor do empréstimo contratado do que com o valor do imóvel. Caso houvesse uma arrematação, seu valor estaria mais bem relacionado com o valor de mercado do imóvel, mas a ausência de arrematação pode estar relacionada com outros fatores, por exemplo, o alto valor do imóvel, o momento econômico, a divulgação do leilão etc.

O valor informado pela Prefeitura também é um arbitramento, tomado sem contar as especificidades do imóvel e que se mostrou deveras inespecífico, uma vez que não distingue as diversas naturezas das terras.

Portanto, entendo que esse argumento não é suficiente para afastar a utilização do Estudo em tela.

Ainda nessa quadra, o recorrente ainda traz um argumento de nulidade, a qual teria origem no fato de a fiscalização ter arbitrado um VTN inadequado para o imóvel, conforme o seguinte excerto (fls. 1226):

Logo, resta evidente o grave equívoco incorrido pelo d. auditor fazendário ao apurar a base de cálculo do imposto supostamente devido, valendo-se de documento não autorizado pela legislação aplicável e com defasagem de 21 meses relativamente à data de ocorrência do fato gerador.

Distorções na construção da Regra-Matriz de Incidência do tributo ocorrem por erros na interpretação do direito ou na qualificação jurídica dos fatos, cujo reflexo são vícios na indicação do motivo legal que fundamenta o lançamento. Essas violações de critérios que compõem a estrutura lógica da regra-matriz de incidência constituem razão necessária e suficiente para que o julgador administrativo decrete a nulidade do lançamento.

Ressalte-se que a errônea compreensão dos critérios da regra matriz de incidência dificilmente poderá ser sanada, pois investe contra o motivo que autoriza a edição do ato administrativo. No caso concreto, o d. auditor fiscal procedeu ao arbitramento do VTN:

- (i) com suporte em documento datado de fevereiro de 2015;
- (ii) sem a obrigatória observância das informações contidas no SIPT;
- (iii) sem a observância das diversas evidências que comprovavam o valor de mercado do imóvel em 2016 (inclusive o valor real pelo qual a Fazenda Fortaleza foi alienada);
- (iv) com apoio em laudo de avaliação não subscrito por engenheiro agrônomo, ao arrepio da legislação; e
- (v) amparado por estudo encomendado e utilizado por terceiros com a finalidade de estipular garantia bancária, portanto estranha à determinação do VTN para fins tributários.

O Decreto nº 70.235/1972 determina a anulação no processo em apenas duas situações: ato ou termo praticado por pessoa incompetente e despacho ou decisão praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Na espécie, não há arguição de incompetência do Auditor-Fiscal que lavrou os autos de infração. O recorrente também não reclama de dificuldade de defender-se da acusação fiscal, reclama apenas da inadequação da medida adotada pela fiscalização ao arbitrar o VTN com base em uma avaliação técnica encontrada nos autos, o que, em si, já é uma defesa. Portanto, não existe determinação legal de nulidade que seja aplicável ao presente caso.

Contudo, este Tribunal Administrativo tem declarado a nulidade de atos e decisões quando a autoridade tributária contraria uma norma legal que determina a adoção de um procedimento específico, por exemplo, a ciência do ato ou da decisão para os interessados no processo. Mais uma vez essa não é a reclamação do recorrente.

Este Tribunal Administrativo também tem declarado a nulidade de atos e decisões quando a autoridade tributária contraria uma norma legal que especifica o ato inquinado e os seus

elementos, por exemplo, a ciência postal remetida a endereço diferente do domicílio tributário do contribuinte. Na espécie, os atos inquinados de nulidade são os lançamentos tributários de IRPJ e CSLL.

O lançamento tributário é determinado pelo artigo 142 do CTN, o qual determina que a autoridade tributária deve indicar: o fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o tributo devido, o sujeito passivo e, sendo caso, a penalidade cabível.

Na espécie, os tributos devidos foram apontados: IRPJ e CSLL. Também foram apontados os fatos geradores: a alienação de imóvel com ganho de capital. Não há dúvida de que o sujeito passivo foi identificado. A matéria tributável (base de cálculo) também foi apontada, mas o recorrente afirma que esta foi apontada de maneira inadequada, adotando-se um valor arbitrado não admissível.

O recorrente fez a sua apuração espontânea tributando a venda do imóvel em tela como receita da atividade, levando o valor da venda para o lucro presumido.

A fiscalização entendeu que a venda do imóvel deveria ser tributada pelo seu ganho de capital. Para tanto, por se tratar de imóvel rural, teve que comparar os seus VTN. Ao verificar que o VTN no ano da venda havia sido subvalorado pelo contribuinte em sua DIAT, procedeu o seu arbitramento a partir da avaliação técnica constante dos autos. Nessa quadra, o recorrente reclama de que o valor adotado para o VTN do ano da alienação é inadequado, conforme o seu entendimento.

Assim, para averiguar a ocorrência da alegada nulidade é necessário verificar se o valor adotado pela fiscalização é adequado. Contudo, essa verificação de adequação é questão de mérito. Portanto, só existiria a alegada nulidade se o mérito for favorável ao contribuinte.

Não é todo erro que causa a anulação do ato, caso contrário nunca haveria improcedência do ato. Entendo que a nulidade deve ser reconhecida quando há um vício na constituição do ato inquinado, de forma a tirar a sua eficácia jurídica, mas não é essa a arguição do recorrente, que reclama do valor arbitrado, pelos motivos assim expostos (fls. 1226):

Ressalte-se que a errônea compreensão dos critérios da regra matriz de incidência dificilmente poderá ser sanada, pois investe contra o motivo que autoriza a edição do ato administrativo. No caso concreto, o d. auditor fiscal procedeu ao arbitramento do VTN:

- (i) com suporte em documento datado de fevereiro de 2015;
- (ii) sem a obrigatória observância das informações contidas no SIPT;
- (iii) sem a observância das diversas evidências que comprovavam o valor de mercado do imóvel em 2016 (inclusive o valor real pelo qual a Fazenda Fortaleza foi alienada);
- (iv) com apoio em laudo de avaliação não subscrito por engenheiro agrônomo, ao arrepio da legislação; e(v) amparado por estudo encomendado e utilizado por

terceiros com a finalidade de estipular garantia bancária, portanto estranha à determinação do VTN para fins tributários.

Verifico que os apontados erros não estão na constituição do ato, mas sim no seu conteúdo. Essa é uma questão de mérito e não de nulidade.

Assim, afasto a arguição de nulidade em tela, sem prejuízo da análise do mérito relativo à reclamada inadequação dos valores dos ajustes, o que já foi realizado acima.

## 5 VALOR EFETIVO DA ALIENAÇÃO

O recorrente abre um tópico especial do recurso para defender que, afastado o VTN constante da DIAT, a fiscalização deveria adotar o valor efetivo da alienação como parâmetro para apurar o ganho de capital. Para tanto, faz referência à Instrução Normativa SRF nº 84/2001, e à declaração de voto contida na decisão recorrida, conforme o seguinte excerto (fls. 1230):

Na hipótese de os argumentos acima expostos não serem acolhidos, o que não se espera ocorrer, a Recorrente destaca que, tendo a d. fiscalização afastado o VTN declarado pela Recorrente e o constante no SIPT, somente restava ao Fisco mensurar o ganho de capital com base no valor efetivo da operação (R\$ 61.537.287,37), vide previsão nesse sentido constante na IN SRF nº 84/2001:

[...]

Sobre o tema, oportuno reiterar que na r. decisão houve registro de Declaração de Voto pelo Presidente da Turma, Dr. Carlos Henrique de Oliveira. Em seu voto, divergente dos demais julgadores, resta comprovada a ilegalidade da metodologia adotada pela d. fiscalização na apuração da base de cálculo dos tributos, uma vez que:

- Não há "amparo legal para a adoção do valor de alienação constante do laudo denominado Estudo de Valor de Mercado de Imóvel Rural" (fls. 1182);
- "Tendo sido afastados (...) os montantes previstos na Lei 9.393/96 como passíveis de serem adotados como valor de alienação, somente restava ao Fisco mensurar o ganho de capital com base no valor efetivo da (...) alienação ocorrida, como expressamente preceitua a Instrução Normativa SRF nº 84/2001", art. 10,§2º (fls. 1184);
- "Claríssima a normatização da Administração Tributária sobre o tema. Inegável sua aplicação no caso em tela, posto que a instrução normativa expressamente faz menção ao diploma legal que embasou a atuação" (fls. 1185);
- "Logo, se torna patente que o valor de alienação a ser considerado é (...) R\$ 61.050.337,08" (fls. 1186), e não o montante de R\$ 152.855.000,00 arbitrariamente considerado pela d. fiscalização.

Entendo que não é necessário entrar no mérito dos regramentos contidos na Instrução Normativa SRF nº 84/2001, porque ela é aplicável apenas à tributação das pessoas físicas, conforme determina o seu artigo 1º, *verbis*:

Art. 1º Os ganhos de capital percebidos por pessoas físicas são apurados e tributados pelo imposto de renda na forma desta Instrução Normativa, exceto quando decorrentes de operações realizadas:

I - em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

II - com ouro, ativo financeiro;

III - em mercados de liquidação futura fora de bolsa. Ganho de Capital

Com isso, chego ao entendimento de que, afastado o uso do VTN contido da DIAT, por não corresponder ao valor de mercado, conforme demonstração da fiscalização, esta deve arbitrar um valor para essa grandeza, considerando primeiramente a informação extraída do SIPT. Contudo, caso essa informação também não corresponder ao valor de mercado, conforme demonstração da fiscalização, esta poderá utilizar outros meios de arbitramento, desde que aproxime a valoração do imóvel do seu valor de mercado.

Contudo, deve ser salientado que a tributação em tela é devida a um ganho de capital e esse ganho não pode ser presumido, deve corresponder à realidade dos fatos. Assim, se o arbitramento do VTN levar a um cálculo de ganho de capital superior ao valor do negócio, ele não pode ser adotado como determinante final do valor a ser tributado, pois implicaria na tributação de uma renda inexistente, a saber, aquela parte que supera o ingresso de receita.

Em outras palavras, no meu entendimento, a tributação do ganho de capital de um imóvel rural, com base em um VTN arbitrado pela fiscalização, em regra, não pode ser superior à tributação do imóvel considerando o ganho de capital igual ao valor da alienação. A exceção a essa regra seria a situação em que a fiscalização demonstre que o valor da alienação apresentado pelo contribuinte também não corresponda à verdade.

Saliente-se que esse entendimento é aderente ao racional do Tema Repetitivo nº 1113, do Superior Tribunal de Justiça, o qual possui o seguinte enunciado:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Essa é a providência requerida pelo recorrente ao final desse tópico, nos seguintes termos (fls. 1231):

Diante do exposto, subsidiariamente requer seja o ganho de capital apurado pela consideração do valor efetivo da operação (R\$ 61.537.287,37), em obediência ao teor da IN SRF nº 84/2001.

Portanto, entendo que o presente ganho de capital deve ter como base de cálculo o valor de alienação do imóvel, qual seja, R\$ 61.537.287,37.

## **6 MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO**

A multa de ofício que compõe as presentes exigências tributárias está sendo exigida no patamar qualificado de 150% sobre o fundamento de que o contribuinte cometeu uma fraude ao alterar o seu contrato social para incluir uma atividade econômica que não praticava (atividade imobiliária) e ao alterar a contabilização do imóvel como estoques, quando este estava alienado fiduciariamente, conforme a seguinte transcrição (fls. 44):

Para reduzir o montante de tributos devidos, o sujeito passivo alterou tardiamente seu contrato social e adulterou as escriturações contábil e fiscal, de forma a tentar esconder a real situação ocorrida.

A alteração do contrato social para incluir a atividade "compra e venda de imóveis próprio", a qual de fato não foi exercida, foi realizada após a ocorrência do fato gerador, para tentar justificar a tributação do ganho de capital como sendo uma receita da atividade, reduzindo o montante de tributos.

De forma paralela, foram realizados lançamentos contábeis em desacordo com as normas técnicas, buscando transformar irregularmente um ganho de capital em receita da atividade.

O fato gerador não possui valor irrelevante, muito pelo contrário. Um ganho de capital de R\$ 61 milhões, em valor reconhecido pela empresa, não pode ser considerado um erro esporádico, muito menos quando aliado a uma alteração de contrato social.

Trata-se de fraude, tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, configurada pelas ações dolosas tendentes a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante de tributos devidos.

Assim sendo, deve-se aplicar a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade dos créditos tributários constituídos, conforme art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

O recorrente combate a exigência qualificada da multa de ofício, primeiramente, defendendo que sequer há tributo a ser exigido, fazendo referência aos argumentos já analisados nesse voto. Em seguida, pretende afastar a configuração de fraude pretendida pela fiscalização,

considerando que a fiscalização não demonstrou a ocorrência de dolo na conduta do contribuinte, conforme o seguinte excerto (fls. 1233):

Como se constata do precedente, o mero cometimento de irregularidade procedimental não constitui elemento suficiente a sustentar a qualificação da multa. Para tanto, torna-se imprescindível que as autoridades fiscais apontem a presença de fatores subjetivos que demonstrem a vontade consciente e deliberada do sujeito passivo no sentido de sonegar tributos.

No caso concreto, as justificativas apresentadas pelas autoridades fiscais para fundamentar a qualificação da multa assentam-se em alegações genéricas e, sobretudo, não consideram o complexo, profuso e elevado fluxo de regras e procedimentos fiscais com os quais lidam diariamente.

[...]

Vale acentuar que o dolo não se presume. Ele deve ser demonstrado e comprovado de maneira clara e objetiva. Não se sustenta, por conseguinte, com base em convicções pessoais da autoridade fiscal fundadas em frágeis elementos.

Portanto, diante da ausência de dolo e, mais do que isso, da inexistência de qualquer prova concreta por parte da autoridade fiscal, não subsiste a qualificação da multa de ofício, impondo-se de plano a sua redução para o patamar de 75%, em linha com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Pelo exposto, independentemente de suposto equívoco cometido no tocante ao tratamento contábil e fiscal da Fazenda Fortaleza, o que se argumenta em bases meramente hipotéticas, a Recorrente rechaça, desde já, as acusações de fraude e simulação, especialmente pela forma com que foram realizadas no relatório fiscal, isto é, totalmente carente de qualquer prova concreta e sensata.

Inicialmente, deve ser salientado que não procede a afirmação do recorrente no sentido de que o procedimento por ele adotado resultou em uma tributação maior do que a devida. Tal afirmação seria válida se o VTN por ele declarado no ano da alienação correspondesse ao valor de mercado do imóvel, mas isso foi devidamente afastado.

A fiscalização aponta duas evidências da natureza dolosa do comportamento do contribuinte: a inclusão tardia da atividade imobiliária e a contabilização do imóvel em estoque. O recorrente não nega esses fatos, mas os caracteriza como “suposto equívoco”.

O recorrente informou que a alteração do seu contrato social para incluir a atividade imobiliária foi uma consequência do fato de ter incorporado, em agosto de 2016, duas empresas que realizavam essa atividade (Y ÁREA e Y IMOB). Contudo, o recorrente não demonstrou que exerceu efetivamente a atividade imobiliária depois desse fato. Na verdade, a única atividade imobiliária identificada pela fiscalização foi a venda do imóvel em tela.

O contribuinte mudou o seu contrato social apenas em 19/06/2017, no limiar do prazo para entregar a sua ECD de 2016, em que consta apenas uma alienação de imóvel, ocorrida após o último leilão fracassado da Fazenda Fortaleza, em 5 de dezembro de 2016.

Com isso, entendo que não é verossímil a versão do contribuinte de que a alteração do seu contrato social se deu em razão da incorporação de empresas imobiliárias. Considerando que houve o registro de apenas uma operação imobiliária, fica evidente que a alteração se deu em razão dessa operação, que foi a alienação da Fazenda Fortaleza.

Contudo, essa alienação não se deu pelo exercício da atividade imobiliária, uma vez que a transmissão se deu de forma forçada, em razão da sua alienação fiduciária. Portanto, fica evidente que a alteração contratual foi realizada para dar aparência de legitimidade para algo sabidamente falso, qual seja, a caracterização da perda da propriedade como se tivesse sido uma venda de imóvel.

A outra evidência apontada pela fiscalização são os registros contábeis feitos pelo contribuinte, o qual os caracteriza como “suposto equívoco”, sem refutá-los. Entendo que esses registros são fatos complementares do procedimento doloso do que faz parte a alteração do contrato social acima abordado, sendo-lhes aplicáveis as mesmas considerações, em síntese, que são atos realizados para dar aparência de legitimidade para algo sabidamente falso.

Diante desses fatos, entendo que a multa de ofício deve ser exigida em sua modalidade qualificada.

Todavia, a novel Lei nº 14.689/2023 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%, conforme a seguinte transcrição:

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)

Entendo que a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN, verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim vem entendendo este Colegiado, conforme recente decisão exarada no Acórdão nº 1201-006.209, de 19/10/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atraindo a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Destarte, a presente qualificação da multa de ofício, realizada sem a comprovação de reincidência do contribuinte, deve ser exigida no percentual de 100%.

## **7 INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO (TDPF) PARA A EXIGÊNCIA DE CSLL**

O recorrente reclama que a exigência de CSLL foi realizada sem amparo em procedimento fiscal devidamente instaurado por um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), o que levaria ao necessário cancelamento do correspondente auto de infração.

Não assiste razão ao recorrente. A instauração de procedimento fiscal específico não é requisito para o lançamento tributário, mormente quando se trata de lançamento decorrente dos mesmos fatos apurados em um procedimento já instaurado. Assim, a falta de um Termo de Distribuição específico não impede o lançamento tributário aqui atacado. Tal entendimento foi pacificado no âmbito deste CARF por meio da Súmula CARF nº 171, a qual possui o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Com isso, afasto a presente alegação do recorrente.

## **8 MULTA REGULAMENTAR – INSERÇÃO DE DADOS INCORRETOS EM ECF - PROCEDÊNCIA**

A fiscalização verificou que o contribuinte inseriu o valor da alienação da Fazenda Fortaleza no montante da Receita Bruta informada na ECF relativa a 2016, o que estaria incorreto, pois tal receita deve ser informada como ganho de capital. Em razão desse fato, intimou o contribuinte a realizar a retificação devida, mas a intimação não foi atendida, dando ensejo à correspondente multa administrativa, conforme o seguinte excerto (fls. 49):

Como já abordado anteriormente, o sujeito passivo informou incorretamente o valor de R\$ 61.537.287,37 (sessenta e um milhões quinhentos e trinta e sete mil duzentos e oitenta e sete reais e trinta e sete centavos) como receita bruta da atividade, tanto para o IRPJ (registro P200, linha 4, Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%), como para a CSLL (registro P400, linha 2, Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 12%).

Como a ECF refere-se ao período de 01/01/2016 a 31/12/2016, a receita bruta a ser considerada para cálculo do limitador da multa deve ser a anual, independentemente do período de apuração trimestral.

Além disso, a receita bruta incorretamente informada pelo sujeito passivo deve ser suprimida desse cálculo, por não se incluir no conceito de receita bruta. Dessa forma, retira-se a incorreção do 4º trimestre (R\$ 61.537.287,37) para se chegar à correta receita bruta do período.

[...]

09/12/2020, em decorrência da possibilidade de redução da multa, conforme previsto no parágrafo único, II, do art. 12 da Lei nº 8.218.

Em 11/12/2020, o sujeito passivo protocolou pedido de prorrogação de prazo “em mais 15 dias”, o qual foi parcialmente atendido, prorrogando-se o prazo para atendimento até 22/12/2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada de 14/12/2020. Não houve resposta do sujeito passivo.

[...]

Por ter apresentado a ECF do ano-calendário 2016 com inexatidões/incorreções na apuração do IRPJ e da CSLL, e não tendo as sanado dentro do prazo fixado em intimação, aplica-se multa de R\$ 191.915,60 (cento e noventa e um mil novecentos e quinze reais e sessenta centavos), consolidada em 28/07/2017, data de transmissão da escrituração vigente no início do procedimento fiscal.

O recorrente combate essa exigência, inicialmente, defendendo que sequer há tributo a ser exigido, fazendo referência aos argumentos já analisados nesse voto, e afirmando

que a mera divergência formal não é suficiente para se impor a presente multa, conforme o seguinte excerto (fls. 1236):

No entanto, a multa em questão não se aplica ao caso concreto, uma vez que deriva de mera divergência formal relativa à classificação da receita.

Como se depreende das razões acima, o valor da receita foi corretamente informado pela Recorrente. A justificativa para imposição da multa repousa unicamente na alegação envolvendo a forma pela qual ela foi reportada, se como receita operacional ou não operacional.

Além disso, importa acentuar que a forma de declaração da receita não implicou falta de pagamento dos tributos. Muito pelo contrário, o lançamento do montante tal como realizado pela Recorrente provocou o recolhimento da quantia de R\$ 4.135.459,44, a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. A forma de registro proposta pela autoridade fiscal - como receita não operacional -, por sua vez, não resulta incidência tributária, consoante fartamente demonstrado acima.

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois a presente exigência é devida à da inserção de informação inexata na ECF, de forma que não é relevante para a sua manutenção o fato de existir ou não existir uma exigência de tributo a ela relacionada. Também não é relevante o elemento subjetivo da infração, ou seja, se há ou não há dolo ou culpa, pelo que não é relevante se a inserção inexata se deu por erro de interpretação da norma ou dos fatos.

Portanto, esses argumentos devem ser afastados.

Em seguida, o recorrente lembra que está sendo autuado, com multa de ofício qualificada, com fundamento em fatos que também fundamentam a presente exigência, de forma que deve ser reconhecido que a presente infração faz parte daquela infração, que esta é absorvida por aquela e, conseqüentemente, que essa multa não pode ser exigida em concomitância com aquela, nos seguintes termos (fls. 1237):

Adicionalmente, nota-se que a aplicação da multa regulamentar recai sobre o mesmo fato jurídico sobre o qual já incidiu a multa de ofício, a qual foi duplicada pela d. fiscalização, qual seja: reconhecimento/consideração da receita de alienação da Fazenda Fortaleza como receita operacional.

Trata-se, portanto, de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa regulamentar, o que é proibido sob pena de violação ao princípio da consunção, segundo o qual a penalidade menos gravosa deve ser absorvida pela penalidade mais gravosa.

Não por outro motivo, por exemplo, a jurisprudência do CARF tem corretamente restaurado a aplicação da Súmula CARF nº 105, no sentido de que a "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, (...) não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício". Tal racional aplica-se com perfeição ao caso em comento: não pode ser exigida a multa regulamentar por

suposta incorreção na prestação de informações na ECF se o mesmo fato ensejou cobrança da multa ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL.

[...]

No caso concreto, assumindo-se que as infrações subsistissem, o que se admite apenas para fins de argumentação, a conduta de escrituração incorreta da ECF representaria etapa preparatória para a conduta principal de recolhimento a menor de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital.

Nessa circunstância, revela-se de rigor que a multa atrelada ao preenchimento da obrigação acessória seja absorvida pela multa de ofício, em aplicação do princípio da consunção. Logo, requer-se o cancelamento integral da referida exigência, em obediência ao entendimento recente exarado por esse Colendo Tribunal Administrativo, conforme acima demonstrado.

Entendo que assiste razão ao recorrente. Embora a sanção pela omissão de receitas (ganho de capital) não possa ser confundida com a sanção pela inserção de dado inexato na ECF, verifico que a apontada inserção de dado inexato foi ato preparatório para aquela omissão de receitas, da maneira como foi feita, ou seja, com a sua ocultação. De fato, a fiscalização evidenciou o dolo do contribuinte pelo fato de ele ter tributado o ganho de capital como se fosse receita da atividade, o que incluiu a ação de levar para a receita bruta (receita operacional) o valor do ganho de capital (receita não operacional), exatamente a mesma conduta apontada para fundamentar a presente exigência de multa administrativa.

Nesse caso, para evitar que a mesma conduta seja sancionada mais de uma vez, a doutrina e a jurisprudência reconhecem a absorção (consunção) de uma sanção na outra, de forma que deve permanecer apenas a sanção relativa à atividade finalística, devendo ser exonerada a sanção relativa à atividade intermediária, preparatória daquela.

Embora não seja o caso de aplicação da Súmula CARF nº 105, ao contrário do que pretende o recorrente, uma vez que a Súmula trata da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa mensal, o racional do entendimento sumulado aplica o mesmo mecanismo da consunção, servindo como elemento de convicção.

Com isso, considerando a manutenção da multa de ofício qualificada sobre a infração de omissão de ganho de capital, entendo que a multa administrativa exigida em razão da inserção de dado inexato aqui tratada deve ser exonerada.

## **9 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - JOSÉ ALBERTO VIEIRA RESINA DE ALMEIDA**

O responsável tributário JOSÉ ALBERTO VIEIRA RESINA DE ALMEIDA apresentou o recurso voluntário de fls. 1263 em que reproduz todos os argumentos trazidos no recurso voluntário da empresa autuada. Adicionalmente, traz argumentos contrários à imputação de responsabilidade feita em seu desfavor, a partir das fls. 1309.

A fiscalização imputou responsabilidade tributária ao recorrente com a seguinte motivação (fls. 53):

Não estamos diante de mero inadimplemento da obrigação tributária. Como já abordado, o sujeito passivo chegou até a alterar tardiamente seu contrato social, de forma a tentar esconder a real situação ocorrida.

Também realizou lançamentos contábeis de forma a tentar modificar característica essencial do fato gerador. A responsabilidade pela escrituração contábil é do contador, é bem verdade. Contudo, não se pode esquecer que o administrador deve assinar o balanço patrimonial, conforme art. 1.184, § 2º, do Código Civil, o que o torna ciente e responsável pelas informações ali existentes.

O fato gerador não possui valor irrelevante, muito pelo contrário. Um ganho de capital de R\$ 61 milhões, em valor reconhecido pela empresa, não passa despercebido pelo administrador, sendo ele conhecedor e responsável pelas decisões relevantes.

Quando alterou o contrato social para incluir a atividade “compra e venda de imóveis próprios”, a qual de fato não era exercida, o sócio e administrador demonstrou estar ciente dos fatos.

JOSÉ ALBERTO VIEIRA RESINA DE ALMEIDA era a pessoa que detinha poder para decidir e praticar os atos, devendo ser responsabilizado pessoalmente pelas infrações de lei.

Por seu turno, o recorrente afasta a imputação de responsabilidade afirmando que a acusação fiscal é genérica e não aponta qualquer prova de que o imputado praticou qualquer ato que autorizasse a sua responsabilização, concluindo que foi incluído como solidário pelo simples fato de ser o sócio administrador da empresa autuada. Transcrevem-se trechos do recurso voluntário (fls. 1310):

Este é exatamente o caso ora em discussão. Não há, no relatório fiscal, qualquer indicação de ato praticado com excesso de poderes ou infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos, condição essencial prevista no art. 135, III do CTN para imputação da solidariedade.

A acusação é genérica e não há uma única prova de que o Recorrente tenha praticado qualquer ato comissivo ou omissivo a ensejar sua responsabilidade. Essas omissões na fundamentação do gravame dificultam a defesa do Recorrente, que precisa trabalhar com provas negativas.

[...]

Ou seja, o Impugnante foi incluído solidariamente como sujeito passivo pelo simples fato de ter figurado como sócio administrador da Florpinus, apoiado na ilação de que "um ganho de capital (...) não passa despercebido pelo administrador".

[...]

Ocorre que o art. 135, III, do CTN2 só autoriza a superação do patrimônio da sociedade em direção ao patrimônio pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando comprovados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, apenas respondem pelo débito tributário da empresa quando o gestor atua além dos poderes de gestão que lhe foram atribuídos pela sociedade em seu Estatuto ou Contrato Social.

[...]

Segundo o art. 135, III do CTN , a verificação da responsabilidade solidária dos diretores pressupõe a identificação de dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Refere-se ao administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Nessa linha, o preenchimento do cargo, por si só, é insuficiente à caracterização da responsabilidade quando não se identifica e individualiza o exercício da função; e
- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

[...]

Pois bem, a existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas insuficiente. A fim de que se reconheça a recepção do artigo 135 do CTN pela Constituição Federal de 1988, é indispensável a aplicação desse preceito em fiel harmonia com a necessidade de uma conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja aqueles que praticaram o ilícito apenas com culpa.

[...]

Conforme visto, no presente caso o Recorrente foi responsabilizado não por ter praticado uma determinada conduta dolosa específica, mas apenas por ter ocupado concomitantemente as posições de sócio e Diretor da Florpinus.

Temos, assim, que o eventual não recolhimento de tributos ilustraria conduta praticada pela pessoa jurídica, e cujas consequências devem recair única e exclusivamente sobre a Florpinus. Nessa esfera jamais poderia ser incluída a pessoa física do seu administrador, razão pela qual não há que se falar em sujeição passiva solidária do Recorrente.

Conforme visto, no presente caso o Recorrente foi responsabilizado não por ter praticado uma determinada conduta dolosa específica, mas apenas por ter ocupado concomitantemente as posições de sócio e Diretor da Florpinus.

Temos, assim, que o eventual não recolhimento de tributos ilustraria conduta praticada pela pessoa jurídica, e cujas consequências devem recair única e exclusivamente sobre a Florpinus. Nessa esfera jamais poderia ser incluída a

pessoa física do seu administrador, razão pela qual não há que se falar em sujeição passiva solidária do Recorrente.

[...]

A prova da prática do ato doloso, ademais, deve ser inequívoca em demonstrar precisamente o nexo causal entre a suposta conduta ilícita (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto) da pessoa física e o débito fiscal. A simples existência de um crédito tributário da pessoa jurídica não implica automática responsabilização de seus dirigentes, sendo, antes, necessária a comprovação de que o gestor participou, de forma intencional, no descumprimento da lei tributária ou na geração da penalidade.

[...]

Portanto, não há que se cogitar na aplicação do artigo 135 do CTN sem a efetiva comprovação, pelas autoridades fiscais, da existência de conduta dolosa dos responsáveis em relação ao débito tributário ou à penalidade. O auto de infração não traz qualquer suporte fático capaz de atribuir ao Recorrente uma conduta dolosa à revelia da sociedade ou conivência com supostos atos ilegais praticados pela empresa. Assim, uma vez ausentes os pressupostos do art. 135, III, do CTN, não pode ser o Recorrente solidariamente responsabilizado pelo crédito tributário imputado à Florpinus.

[...]

Fato é que o d. auditor fiscal falhou em indicar especificamente qual teria sido o ato praticado pelo Recorrente e sua conexão com o suposto não recolhimento do IRPJ e da CSLL. Não se poderia exigir do Recorrente conhecimento de questões tributárias, sobretudo em matéria de alto grau de especialidade associada à apuração destes tributos.

Por fim, no caso concreto, ainda que, por hipótese, os débitos sejam mantidos, constata-se de plano que houve um mero inadimplemento por erro de preenchimento de obrigações acessórias. Nesta condição, não haveria fundamento plausível para manter o Impugnante no polo passivo do auto de infração. Aqui também de maneira convergente já se manifestou o CARF, conforme o julgado transcrito na sequência:

A imputação de responsabilidade em tela foi realizada com fundamento legal no artigo 135, III, do CTN, o qual possui a seguinte redação:

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 - *omissis*;

II - *omissis*;

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

A leitura desse dispositivo legal permite concluir que a imputação de responsabilidade nessa modalidade exige a existência de um ato praticado por um diretor, gerente ou representante da empresa atuada, que esse ato configure uma infração à lei ou um excesso de poder e que exista um elemento subjetivo nessa prática, ou seja, que o ato foi praticado com dolo ou culpa.

Portanto, a imputação de responsabilidade deve apontar a pessoa responsabilizada, o ato por ela praticado que configure infração à lei ou excesso de poder e a demonstração de que tal ato foi praticado em uma das seguintes modalidades: desejoso do resultado injusto do ato (dolo direto), tolerante frente a eventual resultado injusto do ato (dolo eventual), sem o necessário cuidado para evitar o resultado injusto do ato (negligência), sem a exigida habilidade para evitar o resultado injusto do ato (imperícia) ou sem a esperada previdência quanto ao resultado injusto do ato (imprudência).

Na espécie, a fiscalização apontou dois atos tidos como ilegais ou abusivos, quais sejam, a inclusão no contrato social de uma atividade não praticada pela empresa e a contabilização no estoque de um imóvel que não seria posto à venda.

Considerando que o imputado também é o sócio majoritário da empresa, não há como negar a sua autoria nessa alteração. Contudo, a alteração do contrato em si não é uma infração. Na espécie, a fiscalização aponta a alteração como infração em razão do alegado fato de o imputado ter feito a alteração para encobrir a omissão de receita de ganho de capital. Contudo, não existem nos autos provas diretas nesse sentido. Assim, tal fato, em si, não pode dar ensejo à presente imputação de responsabilidade, sem prejuízo de poder colaborar como evidência, em conjunto com outras evidências, para se chegar a uma conclusão indiciária.

É sabido que a contabilidade da empresa não é executada pelo seu administrador, mas sim por um profissional habilitado. Contudo, o administrador assina os livros contábeis, validando os dados ali contidos. A fiscalização entende que essa homologação seria suficiente para provar que o administrador conhecia a irregularidade na contabilização da alienação do imóvel em tela. Entendo que essa assinatura, em si, não é suficiente para comprovar a efetiva ciência do fato.

Assim, embora a contabilização seja um ato que materializa a infração tributária, não é possível estender a correspondente responsabilidade tributária para o administrador apenas por ele ter assinado os livros contábeis.

Entendo que o administrador pode ser responsabilizado pela infração tributária mesmo quando não executa diretamente os atos constitutivos da infração, desde que fique demonstrado que este tinha ciência da infração e dominava os fatos que a configurou.

Na espécie, entendo que não ficou suficientemente demonstrado que o imputado, apesar de ser o administrador da empresa, possuía efetivo conhecimento da estratégia da empresa para elidir a tributação do ganho de capital.

Ademais, apesar de o administrador ter, em tese, o domínio dos fatos e ter a obrigação de evitar infrações à legislação, entendo que a extensão da responsabilidade tributária só pode ocorrer quando o administrador tem o efetivo domínio dos fatos, ou seja, quando conhece os fatos e concorre para a sua realização, por ações ou omissões. Contudo, isso não foi demonstrado na espécie.

Diante desse quadro probatório, entendo que deve ser exonerada a imputação de responsabilidade laborada pela fiscalização.

## 10 CONCLUSÃO

Considerando todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário da empresa autuada para: (i) determinar que os tributos exigidos sejam apurados considerando um ganho de capital no valor em que o imóvel foi alienado; (ii) exonerar a multa administrativa e (iii) reduzir a 100% o percentual de cálculo da multa de ofício qualificada. Adicionalmente, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário do responsável tributário para exonerar a imputação de responsabilidade laborada pela fiscalização.

*Assinado Digitalmente*

**Neudson Cavalcante Albuquerque**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah.

Solicitei a oportunidade de apresentar Declaração de Voto visando a esclarecer meus pontos de divergência para com as sempre ponderadas razões do Relator.

## 1 ATIVIDADE OPERACIONAL VS GCAP

O Contribuinte ofereceu a operação em questão à tributação tratando a alienação como decorrente de suas atividades operacionais sujeitando o correspondente resultado aos percentuais de presunção aplicáveis aos optantes pelo Lucro Presumido.

Acompanho as razões do Relator acerca da adequada classificação da operação em questão, pois não se tratou de operação de venda propriamente dita, mas de consolidação da propriedade e adjudicação decorrente de operação de financiamento rural que implicou a alienação fiduciária do imóvel em garantia ao credor, em um momento no qual o contribuinte ainda não se destinava à prática de atividades imobiliárias em caráter operacional.

Por isso a transmissão definitiva da propriedade do imóvel alienado, ainda que tenha de fato se concretizado quando o contribuinte já indicava pretender orientar-se para o desempenho de atividades imobiliárias, decorreu diretamente de avença firmada no contexto das atividades operacionais do contribuinte enquanto produtor rural.

Como bem frisa o Relator — encampano vertente que considero acertada, em contraposição àquela que se fia à forma e demanda alteração contratual e reclassificação contábil anteriores à ocorrência do fato gerador, bem como em relação àquela que defende a inoponibilidade ao Fisco de alterações de classificação contábil de ativos — os elementos formais indicados pelo contribuinte, como a incorporação de sociedades dedicadas a atividades imobiliárias, a alteração do objeto social e a reclassificação contábil do imóvel nos termos do CPC nº 27, não se sobrepõem à realidade fática, mas devem refleti-la.

No caso, a despeito de o contribuinte ter justificado a alteração dos rumos de seus negócios a partir da incorporação de sociedades dedicadas ao ramo imobiliário, e de ter formalizado tal alteração de objeto social mediante alteração contratual e reclassificação contábil de ativos, a alienação forçada da Fazenda Fortaleza não decorreu do exercício de atividades imobiliárias operacionais, mas da atividade rural, devendo ser tributada sob a sistemática à qual se sujeitam os ganhos de capital.

---

## 2 GANHO DE CAPITAL DO IMÓVEL RURAL

---

Minhas divergências para com a posição vencedora partem da interpretação do tratamento tributário conferido pela Lei nº 9.393/96 aos ganhos de capital decorrentes da alienação de imóveis rurais.

O Recorrente defende que o tratamento da alienação da Fazenda Fortaleza como sujeita à tributação pela sistemática da Lei nº 9.393/96 levaria a uma base de cálculo igual a zero, pois o Valor da Terra Nua declarado no ano de alienação (2016) seria igual ao declarado no ano de sua aquisição (1999).

Dirirjo da assertiva da fiscalização de que a equivalência entre os VTNs configurasse *fraude*. A falta de atualização voluntária dos valores de terra nua no DIAT das declarações de ITR costuma ser ranço cultural da falta da própria desnecessidade de atualização do custo de aquisição do imóvel rural para outros fins fiscais.

Associa-se a tal vício histórico a dificuldade de se avaliar o Valor de Mercado da Terra Nua, que não se confunde com o Valor de Mercado do Imóvel Rural. O Art. 10, da Lei nº 9.393/96 conceitua como Valor da Terra Nua o valor de mercado da propriedade como um todo,

descontado do valor de mercado de “a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas;”<sup>1</sup>

Ocorre que no mercado de imóveis rurais da maioria dos Estados brasileiros, como como consequência do estado atual de expansão da fronteira agrícola, não se negocia a Terra Nua (a terra bruta desprovida até mesmo de estradas de acesso, ainda com sua cobertura vegetal nativa), mas o imóvel como um todo considerado. Tampouco se negocia no mercado benfeitorias, construções ou instalações, de maneira que a simplicidade da fórmula estabelecida pela Lei não capta a dificuldade concreta de se chegar a seus elementos com razoável confiabilidade.

Esse cenário também afligia a própria União, que, diante da dificuldade de fiscalizar o valor de imóveis rurais espalhados pelos rincões desse país de dimensões continentais, e de uma arrecadação de ITR em queda, delegou tal competência aos municípios a partir da autorização constitucional conferida pela da EC nº 42/03, que alterou os arts. 153 e 158 da Constituição Federal, “municipalizando” o ITR.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

(...)

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)”

<sup>1</sup> Lei nº 9.393/96: “Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a: a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas;”

As alterações, portanto, atribuíram a integralidade da receita da arrecadação aos municípios que, *na forma da lei*, optassem por fiscalizar o ITR.

Em 2005 foi editada a Lei nº 11.250/05, conforme demandado pela Constituição, dispondo em apenas 3 artigos sobre a possibilidade de celebração de convênios entre a União e os Municípios, por meio da Secretaria da Receita Federal, para cobrança e fiscalização do ITR.

“Art.1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

§ 2º A opção de que trata o caput deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

**Art. 2º A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios** de que trata o art. 1º desta Lei.

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação. (g.n.)

A celebração de convênios foi condicionada, pela Lei, aos requisitos que viessem a ser estabelecidos por ato da Secretaria da Receita Federal.

Em 2008 foi editado o Decreto nº 6.433/08, instituindo o Comitê Gestor do ITR e disciplinando a celebração dos convênios, que novamente ficou condicionada ao atendimento, pelos municípios, dos requisitos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sob pena de indeferimento da opção do município, ou de denúncia a qualquer tempo pela Secretaria da Receita Federal. *A denúncia, contudo, teria sempre efeitos prospectivos, e nunca retroativos.* Vejamos:

“Art. 10. A celebração de convênio da União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com os Municípios e o Distrito Federal para efeito de delegação das atribuições de fiscalização, lançamento de ofício e cobrança do ITR, estará condicionada:

I - à protocolização, pelo Município ou Distrito Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, do termo de opção; e

I - à protocolização, pelo Município ou pelo Distrito Federal, do termo de opção; e (Redação dada pelo Decreto nº 6.621, de 2008).

II - ao cumprimento dos requisitos e condições necessários à celebração do convênio, estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as resoluções do CGITR.

(...)

**Art. 11. O convênio poderá ser denunciado a qualquer tempo, na forma disciplinada pelo CGITR:**

I - pelo Município, por simples desistência de sua opção; ou

I - pelo Município ou pelo Distrito Federal, por simples desistência de sua opção; ou (Redação dada pelo Decreto nº 6.621, de 2008).

**II - pela União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso de inobservância das condições estabelecidas no inciso II do art. 10.**

**Parágrafo único. A denúncia do convênio, em qualquer caso, produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que ocorrer a denúncia.”** (grifo nosso)

Os requisitos e condições para a celebração e denúncia dos convênios foram então estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal na Instrução Normativa nº 884/2008, revogada em 2016 pela IN nº 1640/2016, e complementados pela nº 1.562/2015, hoje revogada pela IN nº 1.877/2019.

Fato é que desde a redação vigente à época dos fatos, exige-se a elaboração de um levantamento de preços de terras que atenda a diversos requisitos, como a classificação da aptidão agrícola, o efetivo uso da terra e os preços praticados no mercado, sob pena de denúncia do convênio pela Receita Federal.

Nesse contexto, o sistema de informações sobre os preços de terras (SIPT) a que dizia respeito o art. 14 da Lei nº 9.393/96, cuja alimentação foi atribuída à própria Receita Federal pela portaria nº 447/2002, passou a ser alimentado pelos municípios por força dos convênios firmados com a Receita Federal com autorização regulamentar, legal e constitucional; servindo como referência para que os contribuintes pudessem atualizar anualmente suas declarações de ITR com base em referencial oficial, bem como para que se realizassem as fiscalizações e arbitramentos de ITR e, colateralmente, de Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital.

Tratando-se da apuração dos Ganhos de Capital, o art. 19 da Lei nº 9.393/96 não só estabelece a base de cálculo especial à qual os imóveis rurais encontram-se sujeitos, como também determina que o VTN informado no DIAT deverá respeitar o disposto no art. 14, ou seja, deverá respeitar o valor de mercado da terra nua e, identificada a subavaliação, deverá *considerar* os dados do SIPT, o “sistema a ser por ela instituído”.

O comando contido no art. 19 para que se *respeite* o disposto no art. 14, o qual determina que o lançamento de ofício a ser realizado pela autoridade autuante deverá ser feito “*considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema*” merece interpretação.

Dirirjo da vertente que defende a interpretação da palavra *considerando* como mera orientação para que o Fisco *olhe* os dados do SIPT e adote qualquer outro que entender mais apropriado, podendo questioná-los e desconsiderá-los no caso concreto.

Parece-me mais harmônico com o caráter vinculante do ato administrativo e com a limitação de discricionariedade que o marca o agir da administração pública, a interpretação do verbo *considerar* como um comando para sua adoção mandatária pelo Fisco. Trata-se, portanto, de um *pode-dever*.

Como vimos acima, o SIPT não é mera coletânea de informações unilaterais e descriteriosas fornecidas pelos municípios que possam ser aceitas ou rechaçadas pela autoridade fiscal a cada caso concreto, mas base de dados de referência da própria Receita Federal, alimentada mediante Convênio que seguem uma série de critérios normatizados por Instruções Normativas, Decreto e Lei, tudo com o amparo explícito da Constituição Federal.

Ademais, o desrespeito aos critérios estabelecidos para a alimentação do SIPT município conveniado tem consequências próprias, notadamente a denúncia do Convênio, que, nos termos do Decreto nº 6.433/08 *só poderá produzir efeitos prospectivos, nunca retroativos*.

Assim, o Fisco pode e deve identificar deficiência de sua própria base de dados, mas tal deficiência deve ter como consequência a denúncia do convênio com efeitos unicamente prospectivos, sem trair a confiança depositada pelo contribuinte nos atos administrativos, em notório *venire contra factum proprium*.

Por isso, vislumbro no artigo 14 método de arbitramento que encerra a totalidade de seus critérios, e que deve ter efeitos para ambos os tributos as bases tributáveis que se valem do VTN (patrimônio – ITR e renda - Ganho de Capital), como decorrência da própria remissão feita ao artigo 14 pelo artigo 19 da Lei nº 9.393/96.

Por outro lado, o contribuinte não está obrigado a concordar com os atos administrativos, podendo questionar o SIPT em processo administrativo instaurado a partir do lançamento de ofício.

Mais uma consideração é relevante sobre o SIPT no caso em questão. A desconsideração dos dados do SIPT pelo Fisco decorreu do fato de que o mesmo VTN foi indicado para cada uma das diversas aptidões agrícolas da área. Entretanto, a experiência mostra que tal deficiência é, como regra, resultado de uma avaliação pelo município tendente incrementar a arrecadação. Como regra geral, seja para baratear e simplificar as avaliações que amparam os valores indicados no SIPT, seja porque determinados municípios entendem que a aptidão agrícola de suas terras é sempre do tipo “boa”, verifica-se que a indicação de valores equivalentes para

todas as aptidões agrícolas constantes no SIPT decorre da simples aplicação do VTN compatível de terras de aptidão agrícola do tipo boa para todas as demais menos valiosas.

Essa constatação, extraída das máximas de experiência, confirma-se no caso em questão, pois o imóvel todo foi levado duas vezes a leilão por preços cerca de 15% acima dos informados no SIPT para a Terra Nua, sem sucesso.

Ademais, entendo também equivocada a prática do Fisco de simplesmente adotar como referencial para o lançamento um laudo de avaliação que (i) adota data-base cerca de 2 anos distante da prescrita em Lei e inafastável mesmo no caso de lançamento de ofício (primeiro de janeiro do ano), (ii) feito por um terceiro sem formação técnica em engenharia agrônoma ou prova de capacitação técnica para apreciar a aptidão agrícola da terra, (iii) sem qualquer concorrência do Contribuinte e do próprio Fisco, (iv) elaborado para fins distintos do lançamento tributário, e (v) que sequer respeitou os critérios que o próprio Fisco exige dos contribuintes quando questionam as informações do SIPT (respeito à ABNT 14653-3); revestindo um ato particular de presunções só atribuíveis aos atos administrativos, em detrimento dos dados oficiais da Receita Federal constantes do SIPT.

Por fim, divirjo também da adoção do *valor da transação* como alternativa, no caso em questão. Muito embora esta simplesmente não seja a base de cálculo prescrita em Lei, em diversas situações é a base defendida pela Receita Federal por aplicação da IN nº 84/01, até mesmo para pessoas jurídicas. Embora não concorde com a aplicação da IN nº 84/01, afastada recorrentemente pelo Judiciário, compreendo a visão do Relator de que o valor real da transação merece prevalecer se a diferença de VTNs levar à tributação de renda inexistente. Partilho assim da visão do Relator de que a diferença entre VTNs não pode prevalecer sobre o valor real da transação quando este for a ela inferior, sob pena de se tributar renda inexistente, ou ao menos não disponível. Entretanto, no caso em questão, entendo que não nos encontramos diante da excepcional hipótese de superação da base de cálculo eleita pela Lei.

Entendo que o VTN informado pelo contribuinte de fato não merece fé, seja por sua falta de atualização desde a longínqua data de aquisição, seja por destoar daquele constante do SIPT sem que o contribuinte tenha apresentado qualquer justificativa técnica para tanto.

Por outro lado, tampouco entendo pertinente a adoção do valor efetivo da transação como referencial para apuração do ganho de capital, pois no caso em questão, o convênio que alimentava a base de dados oficial eleita pela Lei nº 9.393/96 para o arbitramento do VTN estava em vigor, além de apresentar-se compatível com a realidade, devendo prevalecer sobre o valor real da operação.

Pelo exposto, voto pela adoção do VTN apurado conforme dados informados no SIPT para determinar o valor de alienação para fins de apuração do ganho de capital.

### 3 MULTA QUALIFICADA

Também peço vênia ao Relator para divergir quanto ao cabimento da qualificação da multa de ofício.

Conforme antecipei no tópico anterior, não atribuo a falta de atualização do VTN desde a aquisição do imóvel a qualquer dolo específico de evadir-se do pagamento dos tributos incidentes sobre ganhos de capital. Quando muito poder-se-ia atribuir tal prática a uma tentativa de minorar o ITR, que contudo não foi lançado.

Ademais, não consigo extrair dos atos de alteração contratual e reclassificação contábil do ativo o dolo em ludibriar o Fisco. Não é desconhecido que autoridades fiscais recorrentemente vislumbram em determinados aspectos formais força probante superior à própria essência dos atos, constatação que certamente basta para que qualquer contribuinte bem intencionado revista seus atos das formalidades correspondentes para fins de resguardo.

No caso em questão houve de fato a incorporação de sociedades destinadas à realização de operações imobiliárias, e a própria natureza da alienação justificava fundadas dúvidas sobre seu tratamento tributário, razão pela qual não vislumbro na alteração de objeto social e reclassificação contábil o dolo específico demandado para a qualificação da multa de ofício.

### 4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício e exonerar em parte o lançamento tributário, adotando-se como valor de alienação o VTN do ano de aquisição constante do SIPT.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah.**