



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

Processo n° 10480.726903/2014-26
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-002.615 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente DRJ/RPO
Interessado USINA SÃO JOSÉ S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

IRPJ E CSLL. DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÃO ENTRE COLIGADAS.

Cabalmente comprovado nos autos a realização de atos simulados entre empresas coligadas, com vistas a alterar as características do fato gerador e reduzir a incidência tributária sobre as operações originalmente contratadas, correta a desconsideração de tais operações para fins, mormente atos realizados após a efetiva ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Inaplicável ao caso concreto o disposto no *caput* do artigo 19, da Lei nº 9.393/1996 que abrange tão somente a apuração de ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos após 01/01/1997. Como o imóvel apontado nestes autos teve aquisição formalizada em 1927, o custo de aquisição será o montante constante da escritura pública e não o “Valor da Terra Nua - VTN” informado no Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se ao lançamento reflexo o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso de ofício: i) por unanimidade de votos, para restabelecer a exigência do IRPJ, da CSLL, multa de ofício proporcional e juros de mora. Os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira acompanharam pelas conclusões; e: ii) por voto de qualidade para restabelecer a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar essa penalidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício manejado pela presidência da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO em razão de exoneração integral do crédito tributário constituído pelos lançamentos presentes nestes autos e que superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00) previsto, na época, pela Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008 e de Contrarrazões apresentadas pelo sujeito passivo em face da mencionada decisão, exarada pela citada Turma em sessão de 05 de maio de 2016 (fls. 1414/1445).

Os lançamentos perpetrados pelo Fisco referem-se ao ano-calendário de 2010, estão reproduzidos nos autos de infração de IRPJ e de CSLL (fls.2/20) e apontam duas infrações, a saber:

- a) 0001 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE – OMISSÃO DE RECEITA NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE
- b) 0002 – MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

DA ACUSAÇÃO FISCAL

A acusação fiscal está delineada no Relatório de Auditoria Fiscal - RAF (fls. 22/46) e foi muito bem resumida pela decisão recorrida, pelo que a transcrevo de forma literal, inclusive os destaques (fls. 1415/1421):

“A Usina São José S/A trata-se de sociedade anônima de capital fechado, constituída em 31/08/1966, situada na cidade de Igarassu - PE, tendo como objeto social: a) O cultivo da cana-de açúcar, a exploração de atividades agroindustriais em todas as suas modalidades florestais, inclusive a exploração de propriedades rurais, empreendimentos florestais e de reflorestamento, bem como a elaboração e execução dos respectivos projetos, com recursos próprios, de terceiros ou provenientes de incentivos fiscais; b) A fabricação, comercialização, importação e exportação de álcool, de açúcar, melação, levedura e derivados de cana-de açúcar; c) A participação em outras sociedades, comerciais ou civis nacionais ou estrangeiras, como sócia, acionista ou quotista; d) A produção e comercialização de energia elétrica; e e) A representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras.

(...)

TRIBUTAÇÃO DO IRPJ DA CSLL– ANOS-CALENDÁRIO DE 2010 E 2011 (PROCESSO 10480.726.903/2014-26)

OPERAÇÃO DE VENDA DISSIMULADA

OMISSÃO DE RECEITA NA ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE (Ano-calendário 2010)

Identificamos que a fiscalizada vendeu o imóvel de sua propriedade, denominado Gleba "C", desmembrado do Engenho Botafogo, cadastrado no INCRA sob o nº 230.090.006.947-3, matrícula R-02-0475, com 180 hectares, situado no município de Itapissuma-PE, registrado na sua contabilidade na conta 1.3.2.01.0001 – TERRENOS do ativo permanente/imobilizado, para a empresa COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07, pelo preço de R\$ 18.000.000,00; e, com intuito de se beneficiar com redução de pagamentos de tributos, dissimulou a operação dessa venda, formalizando, antes, a "venda" desse imóvel para a empresa, pessoa ligada, CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. (CPE), pelo valor de R\$ 500.000,00, e a subsequente e imediata (no mesmo dia 01/10/2010) "revenda", da CPE, com tributação favorecida pelo Lucro Presumido, para a efetiva compradora, a AMBEV pelo valor de R\$ 18.000.000,00.21 35. O processo de venda do terreno (Gleba "C", desmembrado do Engenho Botafogo, matrícula R- 02-0475) envolveu as seguintes empresas e etapas:

A) EMPRESA VENDEDORA – (A Fiscalizada) - USINA SÃO JOSÉ S/A

a) Tributada nos anos-calendário de 2010 e 2011 pela forma de tributação do Lucro Real com apuração anual do IRPJ e da CSLL.

b) No ano de 2010, a empresa PAULO PETRIBU EMPREENDIMENTOS S.A., CNPJ nº 01.568.127/0001-74, detinha 99,99% do capital total da empresa Usina São José S/A.

c) A empresa Paulo Petribu Empreendimentos S/A, tinha a seguinte composição societária:

Nome do Sócio	CPF	% do Capital Total
HELENA CAVALCANTI DE PETRIBU	233.585.804-15	25,00%
LIGIA CAVALCANTI DE PETRIBU	070.673.304-59	25,00%
MARTHA C. PETRIBU VILACA	293.014.324-04	25,00%
PAULO PESSOA C. P. FILHO	070.673.484-04	25,00%

B) EMPRESA (EFETIVA) COMPRADORA DO IMÓVEL – COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV

a) A AMBEV é uma sociedade empresária anônima aberta sob a denominação COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ sob o número 02.808.708/0001-07, com sede na cidade de São Paulo/SP, baixada por incorporação em 02/01/2014 pela empresa AMBEV S/A, CNPJ nº 07.526.557/0001-00, com objeto social a fabricação de cervejas e chopes.

b) Em 01/10/2010, adquiriu o imóvel Gleba C, desmembrado do Engenho Botafogo, Matrícula R-02-0475, com 180 hectares, pelo valor de R\$ 18.000.000,00, da Usina São José S/A; operação formalizada como tendo sido da empresa ligada CPE.

C) EMPRESA USADA PARA FORMALIZAR A OPERAÇÃO DA VENDA DO IMÓVEL - CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. – CPE

a) A CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. (CPE) trata-se de empresa constituída em 25/08/2010 (apenas 08 dias antes da formalização da operação), inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ sob o número 12.437.827/0001-46, com sede à época na cidade de Igarassu–PE, no mesmo endereço da fiscalizada; registrada com o objeto social de compra, venda, permuta, locação, administração, incorporação e construção de imóveis, bem como, participação em outras sociedades, com capital social de R\$ 20.000,00.

b) Em 01/09/2010, seu Capital Social foi aumentado de R\$ 20.000,00 para R\$ 500.000,00, assim distribuído:

Nome Sócio	CPF/CNPJ	Capital Total	
		%	Valor (em R\$)
PAULO PETRIBU EMPREENDIMENTOS S.A.	01.568.127/0001-74	25,00%	125.000,00
EXITO PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS E EMPREENDIMENTOS LTDA.	07.769.068/0001-89	18,75%	93.750,00
PAULO PESSOA CAVALCANTI DE PETRIBU FILHO	070.673.484-04	18,75%	93.750,00
ANTÔNIO CARLOS DA FONTE FILHO	699.320.974-20	6,25%	31.250,00
ARMANDO WALTERLEY DA FONTE NETO	534.668.294-53	6,25%	31.250,00
EDUARDO CAVALCANTI DE PETRIBU FRAGA ROCHA	036.240.664-20	6,25%	31.250,00
GUSTAVO CAVALCANTI DE PETRIBU FRAGA ROCHA	036.496.294-10	6,25%	31.250,00
FELICIA DE PETRIBU FRAGA ROCHA	009.121.694-00	6,25%	31.250,00
PAULA DE PETRIBU DA FONTE	542.157.494-68	6,25%	31.250,00
TOTAL		100,00%	500.000,00

c) A empresa Exito Participações Societárias e Empreendimentos Ltda, tinha como sócio a pessoa física Martha Cavalcanti de Petribu Vilaça, CPF nº 293.014.324-04, e seus dois filhos (Frederico Augusto Cavalcanti de Petribu Vilaça e João Carlos Cavalcanti de Petribu Vilaça).

d) Em resumo, a CPE pertencia aos membros da família Petribu, formados pelos sócios da empresa Paulo Petribu Empreendimentos S/A, sozinhos ou juntamente com seus filhos, que formavam quatro núcleos com participações iguais de 25% do capital social.

*e) Nos anos-calendário de 2010 e 2011, se submeteu à tributação do IRPJ sob a forma do **lucro presumido**, informando nas suas DIPJ, uma receita bruta total de **R\$ 18.000.000,00** (R\$ 5.400.000,00 na DIPJ 2010 e R\$ 12.600.000,00 na DIPJ 2011) **26**, ou seja, a única operação de venda registrada desde a sua constituição até 05/12/2013, foi a venda do imóvel “adquirido” da **USINA SÃO JOSÉ S/A** em 01/10/2010 pelo valor de R\$ 500.000,00 e “vendido” no mesmo dia para a empresa **AMBEV** pelo valor de R\$ 18.000.000,00, oferecidos à tributação na forma do lucro presumido e pelo regime de Caixa.*

f) No quadro abaixo discriminamos a receita bruta tributada pela forma do lucro presumido nas DIPJ 2011 e DIPJ 2012: (...)

g) Em 18/06/2013 alterou a sua sede para o Município de Recife, Estado de Pernambuco, à Av. Engenheiro Antônio de Góes, 60 – Salas 1401 a 1405 – Conj. 1423 – 14º andar – Brasília Teimosa, Recife-PE, CEP: 51010-000.

Em ordem cronológica, a forma como a Fiscalizada (USINA SÃO JOSÉ S/A) vendeu o terreno (Gleba C, desmembrado do Engenho Botafogo) para a empresa COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, transferindo a tributação para ocorrer na Pessoa Jurídica ligada CPE, pode assim ser resumida:

*a) Conforme escrituração contábil digital da empresa fiscalizada, o imóvel rural **Gleba “C” desmembrado do Engenho Botafogo**, matrícula R-02-0475, com 180 hectares, de sua propriedade, estava registrado no seu Ativo Permanente Imobilizado.*

b) Em 25/08/2010 foi constituída a empresa CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. (CPE), empresa de propriedade dos mesmos sócios da fiscalizada (isoladamente ou com seus respectivos filhos) e com sede, à época da operação, no município de Igarassu-PE, na rodovia PE 41, Km 10,7 – Três Ladeiras (mesmo endereço da fiscalizada), com capital social inicial de apenas R\$ 20.000,00.

*c) Em 01/09/2010, seu Capital Social foi aumentado de R\$ 20.000,00 para R\$ 500.000,00 (valor idêntico ao da “compra” do imóvel **Gleba C** de propriedade da Usina São José S/A.).*

*d) Em 02/09/2010 (oito dias após sua constituição e um dia após o aumento do capital social) foi assinado Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel Rural celebrado entre a Usina São José S/A e a **CPE**, relativo a “venda” do imóvel rural **Gleba “C” desmembrado do Engenho Botafogo**, com 180 hectares, cadastrado no INCRA sob o nº 230.090.006.947-3, pelo valor de **R\$ 500.000,00** com emissão de nota promissória, com cláusula de que a falta de pagamento do preço ajustado facultava a promitente vendedora a rescisão da Promessa de Venda e Compra e a retomada da posse do imóvel.*

*e) Em 01/10/2010 a nota promissória foi quitada e registrado a “venda” do referido imóvel tanto na escrituração contábil da Usina São José S/A como da empresa **CPE**, pelo valor de **R\$ 500.000,00**.*

*f) Nesta mesma data (01/10/2010) foi registrada a “revenda” desse imóvel para a empresa COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, pelo valor de **R\$ 18.000.000,00**, conforme registros contábeis efetuados nas empresas diligenciadas, extratos bancários apresentados pela empresa **CPE** e Escritura Pública de Compra e Venda (lavrada apenas em 30/08/2011, data em que o preço acertado já havia sido integralmente recebido pela “vendedora”) (**O sinal referente à antecipação de parte da 1ª parcela foi dado em 06/09/2010 e a última parcela (10ª) foi quitada em 14/07/2011**).*

*De todo o exposto, esta fiscalização conclui que a “venda” do imóvel **Gleba “C” desmembrado do Engenho Botafogo** efetuada pela fiscalizada à pessoa ligada **CPE** e a simultânea (no mesmo dia – 01/10/2010) “revenda” deste imóvel, pela **CPE**, para a empresa **AMBEV**, apenas objetivou mascarar a real operação de venda, ou seja, **venda do terreno de propriedade da Usina São José S/A para a AMBEV**.*

*A maneira como a fiscalizada resolveu formalizar a operação, acarretou o deslocamento de parcela expressiva do ganho de capital: R\$ 17.500.000,00 (= R\$ 18.000.000,00 valor pago pela **AMBEV menos** R\$ 500.000,00 valor pago pela **CPE**) para ser tributada de forma mais favorecida (pelo **Lucro Presumido**) na empresa ligada **CPE** - empresa criada e que detinha as condições estabelecidas na legislação para optar pelo lucro presumido.*

*Ressaltamos ainda o fato de que, para alcançar o objetivo, ou seja, economia de tributos, a fiscalizada “vendeu” o imóvel em referência para a sua ligada **CPE** por valor notoriamente inferior ao preço de mercado do imóvel (R\$ 500.000,00), que supostamente era de R\$ 18.000.000,00, que foi o preço que a empresa **CPE** “revendeu”, no mesmo dia, tal imóvel à **AMBEV**, situação que não aconteceria se a alienação fosse efetuada para pessoa não ligada.*

*A empresa **CPE** possuía efetivamente o mesmo controle societário da **Usina São José S/A** (os quatro núcleos anteriormente citados), foi criada (25/08/2010) apenas **12 dias** antes do recebimento do sinal, pago em 06/09/2010, pelo adiantamento por conta da compra do terreno em referência pela **AMBEV**.*

*Portanto, a operação foi desprovida de propósito negocial, objetivando unicamente propiciar uma tributação menos onerosa para a empresa **Usina São José S/A**, atuação que não a legitima perante o ordenamento jurídico.*

É de se observar que o fato de os atos societários terem sido executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, é condição essencial para que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para se concluir que os efeitos resultantes de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico. Ou seja, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

O contribuinte tem o direito de efetuar planejamento tributário, desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação e sem distorções ou agressões ao ordenamento.

*O aumento de capital na **CPE** para R\$ 500.000,00, possibilitando a “compra” (por este mesmo valor) do terreno Gleba “C” desmembrada do Engenho Botafogo da empresa fiscalizada - **USINA SÃO JOSÉ S/A** e sua simultânea “revenda” (mesmo dia) à empresa **AMBEV** provocou o deslocamento de maior parte da receita referente ao ganho de capital e, conseqüentemente, de suas bases tributáveis – originariamente submetidas ao Lucro Real em 2010 (pelo regime de competência) – para o Lucro Presumido em 2010 e 2011 (pelo regime de caixa) cuja alteração mostrou-se substancialmente vantajosa ao se comparar a relação entre o efeito das possíveis tributações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativo a venda deste terreno, na empresa **CPE** e na fiscalizada:*

(...)

É oportuno mencionar que houve prejuízo ao Fisco uma vez que parte expressiva dos resultados (ganho de capital) deixou de ser tributado na fiscalizada (R\$ 17.500.000,00) e sofreu tributação na empresa ligada (CPE) de forma mais favorecida, vez que a empresa CPE ofereceu o valor da “venda” do imóvel Gleba “C” à empresa AMBEV pelo valor de R\$ 18.000.000,00, como sendo receita imobiliária de sua atividade com tributação pelo lucro presumido e regime de caixa, aplicando-se sobre a receita bruta, para apuração do lucro presumido o percentual de 8%, e para apuração da Base de Cálculo da CSLL o percentual de 12%.

Assim procedendo, os administradores das empresas ligadas envolvidas na operação, aproveitaram-se da possibilidade da empresa CPE adotar, para os anos-calendário 2010 e 2011, o regime de tributação do lucro presumido (o que não se sucedia com a “fiscalizada”, tributada com base no lucro real) – cuja base de cálculo, conforme se observa no quadro acima se mostrou muito mais vantajosa.

Assim, ainda que não se verifique ilegalidade em sentido estrito nos eventos de compra e venda de terreno, a forma como feita pelas empresas envolvidas, fica patente que a realização dessa operação foi destituída de substância negocial e apenas visou economizar tributos.

A prática adotada pela administração da “USINA SÃO JOSÉ S/A” consistiu numa série de procedimentos, realizados num curto intervalo de tempo, com o objetivo de construir uma situação contábil que lhe permitisse a tributação da maior parte da receita da venda do terreno Gleba “C” na pessoa jurídica ligada (mesmo controle), ao invés de fazê-lo (pelo real valor da venda) na própria empresa “USINA SÃO JOSÉ S/A”.

Com efeito, ficou evidente que a seqüência de atos praticados objetivou unicamente reduzir a tributação³³ através da transferência da sujeição passiva da “USINA SÃO JOSÉ S/A” para sua ligada (CPE), a qual apurou os valores devidos de IRPJ e da CSLL na forma mais favorecida do lucro presumido.

Contextualmente, identificamos nessa dinâmica operacional realizada pela fiscalizada, conjuntamente com seus sócios, um planejamento tributário abusivo, uma vez que, a transferência da tributação do ganho de capital efetivo da “USINA SÃO JOSÉ S/A” para tributação de forma mais favorecida na pessoa jurídica CPE (pessoa ligada), nitidamente não se visualiza um substrato identificador da substância econômica da operação, caracterizadora de propósito negocial, ou seja, de uma motivação empresarial plausível e coerente para justificar a operação que não a de natureza de uma economia tributária; pelo contrário, se assim sistematizada, a operação é abusiva, pois está desprovida de conteúdo compatível com os fundamentos econômicos da gestão empresarial, e, portanto, em desconformidade com os preceitos legais.

*Demonstrada a venda dissimulada pela **USINA SÃO JOSÉ S/A**, esta fiscalização considerará a venda do imóvel Gleba “C”, desmembrado do Engenho Botafogo, matrícula R-02-0475, na empresa fiscalizada pelo real valor da operação (**R\$ 18.000.000,00**), com tributação de ofício da receita omitida na alienação de bem do ativo permanente (ganho de capital) no montante de **R\$ 17.500.000,00** (R\$ 18.000.000,00 menos R\$ 500.000,00); e **NÃO** parte tributada na fiscalizada como ganho de capital (R\$ 500.000,00 - Receita menos R\$ 61.554,48 - Custo) e parte deslocada para ser tributada de forma mais favorecida na pessoa jurídica ligada (**CPE**), como quis transparecer a formalização praticada.*

*A tributação de ofício do IRPJ e da CSLL relativa à venda do imóvel rural em referência, terá como base de cálculo (ganho de capital) a diferença entre o valor transacionado com a **AMBEV** (R\$ 18.000.000,00) deduzida da parcela já oferecida à tributação pela empresa (R\$ 500.000,00), ou seja, **R\$ 17.500.000,00** e, será tributada pelo regime de competência em **01/10/2010**, em conformidade com o que determina o art 421 do RIR/99.*

(...)

*A tributação dar-se-á desta forma em virtude de restar comprovado que a “**USINA SÃO JOSÉ S/A**”, possuidora originária do imóvel, é o real sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que a transferência da maior parte da tributação para a sua ligada **CPE**, deu-se tão somente para buscar minimizar a tributação do IRPJ e da CSLL.*

*E assim sendo, esta fiscalização considerará imponíveis seus efeitos fiscais, recompondo o lucro real da fiscalizada, com tributação da **receita omitida** no montante de **R\$ 17.500.000,00**.*

*Todavia, reconhecer que o deslocamento das bases tributáveis da fiscalizada para a empresa **CPE** não é oponível ao fisco, equivale dizer o mesmo em relação aos recolhimentos efetuados pela “ligada” a título de IRPJ e CSLL **apurados e pagos** pela sistemática do **lucro presumido**. Ou seja, tais pagamentos serão considerados como decorrentes das atividades desenvolvidas pela “fiscalizada”.*

*Conforme indicam os registros nos sistemas da RFB, a empresa **CPE** pagou e declarou em DCTF débitos referentes ao IRPJ (código 2089) e a CSLL (código 2372) apurados nas suas correspondentes DIPJ/2011 - lucro presumido (ano-calendário 2010) e DIPJ/2012 – lucro presumido (ano-calendário 2011).*

*Os valores pagos pela **CPE**, após imputação, serão deduzidos do montante devido pela empresa **Usina São José S/A** em decorrência da operação de venda dissimulada, conforme quadro abaixo:*

(...)

Do exposto, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, conforme

apuradas nos Demonstrativos de Apuração do ano-calendário de 2010, que montam os seguintes valores (...)”.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos, a atuada acostou longa peça impugnatória e juntou documentos, batendo-se contra o trabalho fiscal. Ainda segundo o relatório da decisão recorrida, os argumentos aduzidos podem ser assim sintetizados (destaques no original):

“(...) os auditores fiscais tentam descaracterizar a operação de venda do terreno da CPE para a AMBEV sob o fundamento de que a CPE teria sido constituída com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre esta operação.

"Esquecem-se" os fiscais, entretanto, de que foram transferidos para a CPE não apenas o imóvel objeto da venda realizada para a AMBEV, mas vários outros imóveis de propriedade da Usina São José S/A, ora Impugnante, que apresentavam potencial imobiliário, e mais, dentro de um projeto de segregação entre as atividades rural e imobiliária, segregação esta manifestamente lícita e caracterizadora do chamado "propósito negociar conforme será demonstrado mais adiante.

Ocorre que, ao desconsiderarem o propósito comercial consubstanciado na segregação dos ramos de atividade, os auditores fiscais concluem equivocadamente que o objetivo pretendido pela ora Impugnante e seus sócios teria sido exclusivamente de "deslocamento de parcela expressiva do ganho de capital: R\$ 17.500.000,00 (=R\$ 18.000.000,00 valor pago pela AMBEV menos R\$ 500.000,00 valor pago pela CPE) para ser tributada de forma mais favorecida (pelo Lucro Presumido) na empresa ligada CPET, arguindo ainda que:

➤ *"para alcançar o objetivo, ou seja, economia de tributos, a fiscalizada 'vendeu' o imóvel em referência para a sua ligada CPE por valor notoriamente inferior ao preço de mercado do imóvel (R\$ 500.000,00); que supostamente era de R\$ 18.000.000,00, que foi o preço que a empresa CPE 'revendeu', no mesmo dia, tal imóvel à AMBEV, situação que não aconteceria se a alienação fosse efetuada para pessoa não ligada".*

Diante dessa equivocada conclusão, a fiscalização imputou à Usina São José S/A, ora Impugnante, a infração de "Omissão de Receita na Alienação de Bem do Ativo Permanente' no exato montante da parcela do ganho de capital supostamente deslocado para tributação mais favorecida, (...)

Os dois autos de infração, entretanto, devem ser julgados insubsistentes/improcedentes, pelas razões expostas em sucessivo.

III. DO RESTABELECIMENTO DA VERDADE DOS FATOS CITADOS NO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL

Conforme ressaltado acima, para concluir pela existência de "dissimulação", a fiscalização se embasou em alguns pressupostos, que, contudo, não condizem com a realidade. Antes de se passar à

análise do propósito negocial da criação da CPE e dos atos por ela praticados, contudo, convém esclarecer e contradizer algumas afirmações constantes no Relatório de Auditoria Fiscal.

III.1 REALIZAÇÃO PELA CPE DE APENAS UMA VENDA DE IMÓVEL NO PERÍODO

Na página 4 do Relatório, afirmam os auditores que:

“(...) no período de 01/01/2012 a 31/05/2014, realizou apenas uma única venda: em 06/12/2013, para a empresa Indústria de Bebidas Igarassu Ltda.

Observamos aqui que, desde a sua constituição (25/08/2010) até 31/12/2011, a CPE realizou uma única venda - a venda do imóvel rural gleba 'C desmembrado do Engenho Botafogo, em Itapissuma - PE”.

Da forma como exposto, observe que os agentes fiscais autuantes tentaram segregar dois períodos desde a constituição formal da sociedade, como se estanques e incomunicáveis fossem. Ora, a vida de uma empresa não pode ser separada em fases, como se a cada um, dois ou três anos fossem extintas e renascessem no dia seguinte. Não! A vida de uma empresa é contínua e os atos praticados em um período refletem e devem ser analisados em conjunto com os demais atos praticados em momentos anteriores ou posteriores. Não por outra razão que, para fins de IRPJ, é permitida a compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores, inclusive há mais de 05 anos, pois, como dito acima, a vida de uma empresa não se encerra em um ano e se reinicia em outro.

Mostra-se inadequado, portanto, separar as operações realizadas em um e em outro período, principalmente quando o objetivo de tal separação pela fiscalização é caracterizar a existência de operações isoladas realizadas com o mero intuito de diminuir a tributação.

Ora, Eméritos Julgadores, como se sabe, a caracterização de uma operação realizada com o único objetivo de diminuir tributação não pode ser feita averiguando-a de modo isolado, sem analisá-la no conjunto da atividade econômica da empresa. E mais: quando a fiscalização centra suas afirmações e análises exclusivamente nas operações de venda de imóveis, acaba reduzindo o objeto social da ora Impugnante, que não se restringe à mera compra e venda de imóveis.

*Não! Pelo contrário, o foco empresarial da sociedade CPE - Cavalcanti Petribu Empreendimentos imobiliários Ltda. (**conjunto documental 03**) é o desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, a exemplo do: (...)*

*Afora os empreendimentos acima citados, a CPE vem adquirindo outros imóveis, a exemplo da área de 1.069,21 ha localizado no Condomínio da Propriedade Pitanga, no Município de Paulista (**conjunto documental 07**).*

*Além disso, a CPE vem contratando também estudos urbanísticos e de viabilidade técnica em relação às demais áreas com o intuito de desenvolver diversos outros empreendimentos a longo prazo (**conjunto documental 08**), bem como realiza diversos outros gastos que vêm a comprovar o efetivo e autônomo exercício das atividades pela CPE, consoante se infere dos comprovantes anexos (**conjunto documental 09**).*

A simples venda de áreas é uma possibilidade a depender da proposta recebida e dos planos que a sociedade tenha para determinada área, mas o objetivo de CPE, entretanto, conforme acima já evidenciado, é o desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, cujo retorno financeiro tende a ser maior do que a simples venda das áreas. Essa a razão, ressalte-se, por que, nos 04 (quatro) anos desde sua constituição formal, a CPE somente vendeu dois terrenos. Isso não significa, entretanto, que, durante esse período, a CPE não teve atividade. Não! Desde antes mesmo da constituição formal da CPE, seus sócios já vêm desenvolvendo projetos imobiliários, cuja realização e conseqüente retorno financeiro, todavia, só ocorrerão a longo prazo.

Em uma comparação singela, o que os agentes fiscais fizeram foi tirar uma foto de uma família em determinado momento e, a partir daquela foto, concluir se a família estava feliz, triste, se era rica, pobre, se havia brigas entre seus membros, etc. Ora, D. Julgadores, as referidas conclusões somente poderiam ser tomadas a partir da convivência ou ao menos da análise de diversos outros momentos da família.

(...)

Ao analisar a compra e venda do terreno sob destaque de modo isolado, a fiscalização acaba contrariando a própria argumentação contida na página 16 do Relatório Fiscal, em que afirmam categoricamente que "é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico". No caso em tela, os fiscais tentam conferir interpretação inversa dessa afirmação ao reforçar aspectos pontuais de um negócio jurídico isolado, desconsiderando todo o contexto em que está inserido conforme acima explicitado.

Rechaça-se, portanto, a conclusão tirada pelos agentes fiscais de que a realização de apenas uma venda de terreno no período fiscalizado caracterizaria o elemento dissimulatório em relação à referida operação.

III.2 RECEBIMENTO DO SINAL DO PAGAMENTO DO PREÇO DA VENDA PARA A AMBEV ANTES DA AQUISIÇÃO DO PRÓPRIO IMÓVEL PELA CPE E AQUISIÇÃO E REVENDA NO MESMO DIA

Mais adiante, na página 06 do Relatório Fiscal, afirma a fiscalização que "o sinal pago em 06/09/2010 pela AMBEV no valor de R\$ 200.000,00 se deu em data anterior aos registros de aquisição do

imóvel e respectiva liquidação da nota promissória efetuada pela CPE em 01/10/2010 (data em que foi registrada a 'venda' pela Usina São José S/A para a CPE".

Na página 07 em seguida, afirmam os fiscais que o imóvel sob destaque foi "adquirido e vendido no mesmo dia" Mais uma vez tentaram os auditores fiscais com as duas afirmações levar essa Turma de Julgamento a erro, senão vejamos:

As datas em que realizados cada um dos atos envolvidos nos negócios jurídicos fiscalizados podem ser abaixo relacionados:

- 09/07/2010: Assinatura do Contrato de Constituição da CPE;*
- 25/08/2010: Registro na JUCEPE do ato de constituição;*
- 02/09/2010: Assinatura do contrato de compra e venda entre Usina São José e CPE, através de emissão de nota promissória;*
- 06/09/2010: Sinal pago pela AMBEV;*
- 01/10/2010: Quitação da nota promissória e registro/lançamento da compra e venda na contabilidade das empresas;*
- 01/10/2010: Registro da compra e venda entre CPE e AMBEV.*

Como se pode verificar, o sinal pago pela AMBEV não foi anterior à aquisição do próprio imóvel vendido, como pretende fazer crer a fiscalização. O que ocorreu posteriormente foi a quitação pela CPE da nota promissória dessa aquisição, quando então foi registrada a operação de compra e a operação de venda. Essa prática, ressalte-se, é plenamente aceita e aplicada nas vendas de imóveis adquiridos a prazo. É o que costuma ocorrer, por exemplo, quando uma pessoa compra um imóvel financiado e, antes do término do financiamento, revende esse imóvel. O financiamento, ou a nota promissória, portanto, restará quitado(a) antecipadamente, momento em que a propriedade estará concretizada na esfera patrimonial do devedor/adquirente, que, ato contínuo, transfere a propriedade adquirida a terceiros. Nenhum problema ou vício há nesse procedimento.

Com base nessas datas ainda, referindo-se por diversas vezes à aquisição e revenda "no mesmo dia", a fiscalização tenta comprovar a suposta dissimulação da operação.

Ora, D. Julgadores, a lei não fixa um lapso de tempo determinado após o qual uma sociedade pode desenvolver sua atividade depois de sua constituição ou pode revender um imóvel depois de adquirido. E a lei não fixa porque isso seria incoerente e injustificável, já que o exercício da atividade econômica de uma empresa pode inclusive ocorrer antes do registro de seu ato de constituição em determinadas situações, ao passo que a revenda de um imóvel pode ocorrer também a qualquer tempo desde que quitado antecipadamente ou concomitantemente o preço da aquisição. Seria admissível, por exemplo, que o fiscal reputasse como razoável a realização de atos

empresariais somente após 06 meses, ou a revenda de um imóvel somente se adquirido há mais de 01 ano??? A resposta é indubitavelmente negativa, pois, como já dito acima, a caracterização de uma operação e a definição de seus efeitos não pode se dar a partir da mera observação de um fato isolado, mas devem sempre considerar e respeitar todos os elementos envolvidos no exercício da atividade empresarial da sociedade sob observação.

III.3 CRIAÇÃO DA CPE APENAS 20 DIAS ANTES DO RECEBIMENTO DO SINAL DA VENDA DO TERRENO A AMBEV

Na página 15 do Relatório Fiscal, arguem os auditores que "a empresa CPE (...) foi criada (25/08/2010) apenas 12 dias antes do recebimento do sinal, pago em 06/09/2010, pelo adiantamento por conta da compra do terreno em referência pela AMBEV.

Tentam os fiscais, mais uma vez, levar essa Turma Julgadora à equivocada conclusão de que a CPE foi criada exclusivamente para a compra e venda do terreno em destaque.

Ora, Eméritos Julgadores, consoante acima já ressaltado, o ato de constituição da CPE, de fato, somente foi assinado em 09/07/2010, ou seja, quase 02 (dois) meses antes do recebimento do sinal da venda do terreno para a AMBEV.

O evento "constituição da CPE", entretanto, remonta a período bastante anterior, desde o momento em que os sócios da Impugnante identificaram na atividade imobiliária um campo de atuação com vistas a maximizar o retorno financeiro, objetivo de toda atividade econômica empresarial, aliada a uma visão estratégica de colaboração com o desenvolvimento da região e assim ratificar o compromisso com sua função social ante à consequente geração de empregos.

A partir de então, começaram a contratar estudos de viabilidade técnica e adequação de projetos aos terrenos da Usina São José e avaliar a melhor formatação jurídica da nova atividade econômica, que deveria ser segregada da atividade rural desenvolvida pela Usina São José.

Foi nesse contexto que foi instituída a CPE, com o declarado objetivo de exercer a atividade imobiliária, agora segregada da atividade rural.

O objetivo, portanto, sempre foi claro e declarado de segregar a atividade imobiliária da atividade rural, e quanto a este objetivo e formatação jurídica nada tem a opor a Receita Federal. Sendo assim, de fato, não poderia a CPE praticar atos antes de sua constituição. A partir do momento em que constituída, entretanto, está a CPE apta a praticar todos os atos vinculados e decorrentes de sua atividade econômica, sem que contra isso possa se insurgir a Receita Federal.

Nesse ínterim, pergunta-se mais uma vez: há alguma norma que estabeleça prazos determinados para a prática dos atos pelas sociedades??? Por exemplo, há alguma norma que diga quantos dias,

meses ou anos depois de sua constituição deverá a sociedade aguardar para praticar os atos vinculados à sua atividade, in casu, a compra e venda de imóveis e o desenvolvimento de projetos imobiliários??? A resposta a ambos os questionamentos é negativa e por um raciocínio lógico, já que conclusão diversa levaria a situações em que uma venda de um imóvel por um valor determinado firmado com a pessoa "X", realizada no primeiro mês após a constituição da sociedade, poderia ser contestada pela fiscalização, ao passo que outra venda de imóvel com as mesmas características e pelo mesmo valor, celebrada com a mesma pessoa "X", realizada 02 (dois) anos depois de sua constituição, seria aceita sem questionamentos pela fiscalização.

(...)

Enfim, a definição da validade e legalidade da constituição de uma sociedade e dos atos por ela praticados não são aferidos pelo tempo, mas sim por todo o contexto em que estão inseridos, comprovando-se assim que sua instituição e atuação apresenta o que os fiscais chamaram no Relatório Fiscal de "propósito negocial". E esse propósito encontra-se claramente identificado no caso em destaque, consoante já evidenciado nas linhas acima e demonstrado no tópico subsequente.

III.4 VENDA DO IMÓVEL PELA IMPUGNANTE À CPE POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO PREÇO DE MERCADO

Também na página 15 do Relatório Fiscal, afirmam os auditores que "para alcançar o objetivo, ou seja, economia de tributos, a fiscalizada 'vendeu' o imóvel em referência para a sua ligada CPE por valor notoriamente inferior ao preço de mercado do imóvel (R\$ 500.000,00)".

Insta salientar inicialmente que a venda do imóvel da Usina São José S/A, ora Impugnante, para a CPE, foi realizada no contexto da criação da nova atividade imobiliária e de sua segregação da até então única atividade desenvolvida pela Impugnante - atividade rural.

*Ora, os terrenos e imóveis estavam na propriedade da Usina São José S/A, empresa agroindustrial, e precisariam passar à propriedade da CPE, nova sociedade criada para desenvolver a nova atividade imobiliária. Essa transferência, pois, poderia se dar mediante simples compra e venda, como ocorreu no caso do imóvel destacado pela fiscalização, ou mediante cisão parcial com versão do capital correspondente para a nova sociedade, tal qual ocorreu com os imóveis listados no Capítulo II, item 4.1 do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Usina São José S/A (**conjunto documental 10**).*

Em verdade, "esquecem-se" os fiscais de que, no momento da venda da Usina São José S/A para a CPE, o referido imóvel ostentava ainda natureza rural, sem destinação ou projeto específico que modificasse sua natureza. Observe que o valor da alienação para fins tributários não é fixado arbitrariamente pelas partes, mas deriva diretamente do dispositivo legal acima transcrito, não podendo o contribuinte ou mesmo a Receita Federal dele se afastar.

Assim, ainda que outro valor tivesse sido fixado no negócio jurídico celebrado entre a Impugnante e a CPE, para fins de apuração do ganho de capital, deveria se utilizar o valor do VTN informado na Declaração de ITR conforme acima exposto, ou, no caso de autuação pela Receita Federal, o valor que prevalecer após a mencionada revisão.

Importante registrar, nesse sentido, que, in casu, conforme DIAT 2010 (conjunto documental 11), o valor declarado da área seria de R\$ 2.700,00 (dois mil e setecentos reais), perfazendo, portanto, uma área de 180ha (cento e oitenta hectares), um VTN total de R\$ 486.000,00 (quatrocentos e oitenta e seis mil reais), valor este inferior ao valor do negócio firmado entre a Impugnante e a CPE.

Ocorre que, posteriormente, a Impugnante veio a ser autuada em relação ao VTN e a fiscalização veio a fixar o VTN com base nos seguintes parâmetros: (...)

Portanto, é incontroverso que a área alienada possui o VTN fixado pela própria Receita Federal em R\$ 3.573,86/ha (três mil, quinhentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos por hectare), inferindo-se que, de acordo com a própria Receita Federal, o VTN da área de 180ha alienada pela Impugnante a C P E possuiria o valor total de R\$ 643.294,80 (seiscentos e quarenta e três mil, duzentos e noventa e quatro reais e oitenta centavos), número extremamente próximo ao fixado no negócio jurídico de compra e venda celebrado entre a Impugnante e a CPE.

Ora, como poderiam os fiscais da Receita Federal autuar a Impugnante previamente para fixar o VTN total da área de 180ha em R\$ 643.294,80 (seiscentos e quarenta e três mil, duzentos e noventa e quatro reais e oitenta centavos), e, posteriormente, vir atuá-la novamente para deixar de considerar o VTN fixado?

Mostra-se inadequada e equivocada, portanto, a afirmação dos auditores fiscais de que a ora Impugnante teria informado valor "notoriamente inferior" com vistas a economizar tributos pois, consoante se viu acima, trata-se de imóvel rural transferido para sociedade coligada com o objetivo exclusivo de que esta desenvolva a atividade imobiliária ora instituída, para a qual o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece que o ganho de capital é apurado de acordo com os valores de VTN declarados no ano da aquisição e no ano da alienação, tendo a ora Impugnante, pois, cumprido fielmente o disposto na mencionada legislação.

IV. DA EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NA CONSTITUIÇÃO DA CPE (CAVALCANTI PETRIBU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.) E NAS OPERAÇÕES POR ELA REALIZADAS

Uma vez esclarecidos e desmentidos alguns pontos e afirmações apresentados pelos fiscais no Relatório de Auditoria Fiscal, passa-se agora a discorrer sobre o ponto nodal da presente discussão, que é a existência de propósito comercial na constituição da CPE e nas operações por ela realizadas. Vejamos:

IV. 1 DO DIREITO DA CONTRIBUINTE DE APURAR O IRPJ E A CSLL PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO

Na página 16 do Relatório Fiscal, os auditores fiscais apresentam uma tabela em que fazem a comparação do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a operação de alienação sob destaque, apurados pela sistemática do Lucro Presumido e pela sistemática do Lucro Real, concluindo ao final que, pelo Lucro Presumido, teria sido recolhido um total de R\$ 5.568.671,48 a menor dos dois tributos em conjunto.

A primeira pergunta que se faz diante dessa conclusão é: há alguma infração à legislação tributária o fato de se recolher menos tributo diante da mera opção por uma sistemática de apuração? Em outras palavras, há alguma norma que estabeleça que, dentre duas alternativas lícitas, o contribuinte deve sempre pagar o maior valor possível de tributos?

A resposta é indiscutivelmente NEGATIVA!!!

(...)

A opção pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, à exceção das hipóteses previstas no art. 14 da Lei nº 9.718/981, portanto, é um direito do contribuinte incentivado pelo próprio Fisco. E mais: não há dúvidas, e nisso não há nenhuma ilegalidade, que a contribuinte irá fazer a opção pela sistemática pela qual pagará menos tributos.

Assim, na hipótese de uma prestadora de serviços, por exemplo, cuja margem de lucro supere 40% (quarenta por cento) do preço por ela cobrado, por que ela estaria obrigada a optar pelo Lucro Real se, no lucro presumido, pagará o IRPJ e a CSLL sobre uma base presumida de 32%???

*A permissão de apuração dos tributos pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido, portanto, foi instituída pela lei como opção do contribuinte para que, caso a caso, fosse feita a análise de qual sistemática lhe seria menos onerosa, como forma de respeitar o **princípio da capacidade contributiva**.*

Não pode a fiscalização, assim, autuar o contribuinte baseada no pressuposto de que a opção pelo Lucro Presumido implicou em recolhimento a menor dos tributos. Admitir essa cobrança significaria tornar letra morta o art. 13 da Lei nº 9.718/98, que atribui ao contribuinte a opção por uma ou outra sistemática de apuração. Mais: seria restringir a apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido apenas às hipóteses em que essa sistemática seria mais onerosa do que a sistemática do Lucro Real.

Em resumo, a opção feita pela CPE por apurar o IRPJ e a CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, portanto, foi válida e legal e não poderia ser contestada pela Receita Federal.

Para que os auditores fiscais pudessem desconsiderar os atos praticados pela CPE e, por arrastamento, autuar a ora Impugnante

por recolhimento a menor de tributos, não poderiam, portanto, embasar-se em uma suposta ilegalidade na opção pelo Lucro Presumido, como se viu acima.

Por essa razão, tendo conhecimento da fragilidade de seus fundamentos, tentaram os auditores fiscais atacar a própria validade da constituição da CPE e dos atos por ela praticados, sugerindo inexistir propósito negocial. É o que passa a contrapor em sucessivo.

IV.2 DA EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NA CONSTITUIÇÃO DA C P E E NOS ATOS POR ELA PRATICADOS

Após todas as incoerências e inverdades alegadas no Relatório Fiscal e acima rebatidas, os fiscais concluem afirmando, na página 17, que:

"Contextualmente, identificamos nessa dinâmica operacional realizada pela fiscalizada, conjuntamente com seus sócios, um planejamento tributário abusivo, uma vez que, a transferência da tributação do ganho de capital efetivo da 'USINA SÃO JOSÉ S/A' para tributação de forma mais favorecida na pessoa jurídica CPE (pessoa ligada), nitidamente não se visualiza um substrato identificador da substância econômica da operação, caracterizadora de propósito negocial, ou seja, de uma motivação empresarial plausível e coerente para justificar a operação que não a de natureza de uma economia tributária; pelo contrário, se assim sistematizada, a operação é abusiva, pois está desprovida de conteúdo compatível com os fundamentos econômicos da gestão empresarial, e, portanto, em desconformidade com os preceitos legais".

Observe-se que a fiscalização faz alusão ao instituto do propósito negocial para justificar a existência de simulação ou abuso de direito por parte da ora Impugnante e da sociedade ligada CPE.

Ora, Eméritos Julgadores, "propósito negocial" nada mais é do que a comprovação dos motivos e causas do negócio jurídico realizado.

(...)

No caso em tela, sob o argumento de simulação e abuso de direito, a autuação desconsiderou a operação de venda do imóvel da Impugnante para a CPE e desta para a AMBEV. Lavrou o auto de infração, então, como se a alienação do imóvel tivesse ocorrido diretamente da Impugnante para a CPE.

Em outras palavras, os doutos auditores fiscais acabaram por invalidar/desconsiderar a própria existência da CPE, como se esta tivesse sido criada com o intuito meramente de economizar tributos.

Faz-se mister salientar, todavia, que os motivos não-tributários ou propósito negocial para a criação da CPE foram sim bem evidenciados nas linhas acima, donde se pode depreender facilmente que a criação da CPE teve como motivo e justificativa a segregação da atividade imobiliária em relação à atividade rural desenvolvida pela ora Impugnante.

A CPE, pois, não se apresenta como uma empresa de passagem (comum nos planejamentos tributários internacionais), empresa aparente (hoje quase eliminadas diante da possibilidade de constituição de empresas com um único sócio - EIRELI), empresa fictícia ou efêmera (nascidas com prazo certo de extinção). A CPE é sim uma sociedade válida e lícitamente criada com o intuito de desenvolver a atividade imobiliária relacionada aos imóveis até então empregados exclusivamente na atividade rural. Isto fica demonstrado e reforçado nos projetos imobiliários em andamento e nos diversos gastos suportados pela CPE desde então. Ou estaria a CPE criando essa série de gastos tão-somente com o intuito de forjar uma única operação, ora investigada??? A resposta a esse último questionamento é claramente negativa!

Pois bem. Ao segregar as atividades, busca-se a especialização, a economia do processo operacional, identificação individualizada do retorno financeiro, dos pontos negativos e positivos de cada atividade, tudo com o intuito de maximizar os resultados e os lucros.

Não se pode negar que a segregação das atividades permitirá que uma delas, cuja margem de lucro é bem maior, seja tributada pelo lucro presumido, ao passo que a outra, cuja margem de lucro é menor, seja tributada pelo Lucro Real. Essa opção, como dito acima, é plenamente válida e legal, sendo inclusive incentivada pelo Estado.

(...)

*Queremos chamar a atenção para o fato de que a atividade imobiliária não está nem nunca esteve entre as atividades constantes do objeto social da Usina São José S/A, ora Impugnante, consoante se infere do seu Estatuto Social (**vide novamente conjunto documental 01**), donde se depreende que são atividades constantes do seu objeto social:*

(...)

A compra, venda e administração de imóveis, bem como o desenvolvimento de projetos imobiliários, pois, não estão entre as atividades permitidas à ora Impugnante e, logo, não poderiam ser por ela exercidas Assim, uma vez criada a sociedade voltada exclusivamente para tais fins [compra, venda e administração de imóveis, bem como o desenvolvimento de projetos imobiliários), qual seja, a CPE, é lógico que todos os negócios vinculados a essa NOVA atividade econômica deveriam ser por ela desenvolvidos.

A segregação entre a antiga atividade rural e a nova atividade imobiliária, segregação esta que, repita-se, não foi contestada pelo Fisco, deve ser o norte pelo qual devem ser analisadas todas as operações realizadas a partir de então.

Nesse contexto, consoante já se ressaltou acima, fazia-se necessário que os imóveis cujo potencial imobiliário seria desenvolvido e explorado pela nova sociedade imobiliária fossem a elas transferido.

Para tanto, duas seriam as alternativas possíveis: (i) aquisição mediante contrato de compra e venda firmado entre CPE (adquirente) e a ora Impugnante (alienante) ou (iz) cisão parcial da ora Impugnante com versão proporcional do capital para a CPE.

*No caso do imóvel que deu origem à presente autuação, a alternativa escolhida foi a compra e venda, e por uma razão simples: no início de junho daquele ano de 2010, a AMBEV havia divulgado que iria investir R\$ 260 milhões para construir nova fábrica no Estado de Pernambuco, unidade esta que poderia se instalar nos municípios de Ipojuca (Distrito de Suape), Moreno ou Itapissuma (**conjunto documental 14**). A área, o relevo e a localização da gleba desmembrada do Engenho Botafogo, pois, encaixava-se perfeitamente às condições necessárias para instalação da referida fábrica. Em outras palavras, teria brotado naquele momento o potencial imobiliário da área, que justificaria sua imediata colocação à venda no mercado em detrimento da implantação de um projeto específico.*

(...)

O anúncio de investimentos em uma área, pois, poderia ser equiparado ao "anúncio de medida governamental" citado na doutrina acima transcrita como justificativa/motivo extra-tributário/propósito negocial da operação.

É relevante notar, ademais, que a atração de uma indústria como a AMBEV constituiu um dos grandes fatores de desenvolvimento para a região de Itapissuma e para o próprio Estado de Pernambuco, cujo governo, inclusive, veio a construir via específica para a implantação de tal empreendimento.

Ou seja, além de oportunidade de desenvolvimento de negócios para o grupo empresarial da Impugnante, a viabilização do negócio com a AMBEV serviu, inegavelmente, para contribuir para o desenvolvimento de toda a região/comunidade na qual a Impugnante se encontra inserta, visto o grande número de oportunidades de empregos geradas pela implantação da Impugnante e dos seus fornecedores, fomento do comércio de produtos e serviços locais e do desenvolvimento imobiliário experimentado por toda a região. Ou seja, não viabilizar a implantação do referido empreendimento constituiria um verdadeiro desserviço da Impugnante à comunidade da qual faz parte (região dos Municípios de Itapissuma e de Igarassu).

Nesse diapasão, não é despiciendo rememorar que não foi apenas a concretização iminente do potencial imobiliário de suas áreas que demandou a imediata instituição formal do projeto de criação da nova atividade imobiliária, segregada de sua atividade rural.

A criação e segregação da atividade imobiliária era medida indispensável também para agregar valor aos seus imóveis e garantir ao alienante segurança jurídica e imunidade aos riscos de eventuais contingências decorrentes da atividade rural.

Isto porque o exercício de uma atividade operacional como a agroindústria, há dezenas de anos, certamente está relacionada a discussões judiciais e administrativas que poderiam pôr em risco a própria regularidade e validade da operação de venda, mesmo quando o adquirente se cerca de todos os cuidados, como a obtenção de certidões negativas de ônus. Essa incerteza é sanada, entretanto, se o alienante realizou em passado recente a transferência daquele ou de outro imóvel, pois terá comprovado naquela oportunidade sua permissão e autorização para alienar seu patrimônio sem riscos de posteriormente ter sua operação anulada por eventual "fraude à execução" ou "fraude a credores".

A criação de uma nova sociedade, com a versão do patrimônio para essa nova sociedade (seja mediante compra e venda, seja mediante cisão), portanto, apresentou-se como condição/exigência para atrair o interesse do adquirente AMBEV. Certamente, se o imóvel ainda fosse de propriedade da ora Impugnante, diretamente ligado e vinculado à atividade rural por esta desenvolvida, o negócio não teria sido celebrado.

Em resumo, restou comprovado nesta peça a existência do propósito negocial:

- tanto na criação da CPE (motivo extra-tributário: segregar e desenvolver a atividade imobiliária, assegurando às partes com quem contratar segurança jurídica e proteção em face de contingências relacionadas à atividade rural);

- como também na prévia realização da compra e venda do imóvel da Impugnante para a CPE (motivo extra-tributário: imediata necessidade da AMBEV de um terreno com as características e localização do terreno sob destaque - surgimento do potencial imobiliário para desenvolvimento imediato da nova atividade criada, em vista do crescimento gerado pela implantação de um empreendimento do porte de uma indústria como a AMBEV)

IV.3 DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO A MENOR DE TRIBUTOS NA OPERAÇÃO. DESCUMPRIMENTO PELA AUTUAÇÃO DO DISPOSTO NO ART.19 DA LEI Nº9.393/1996

Por fim, convém ainda ressaltar que, ao contrário do alegado pelos auditores fiscais, se o objetivo pretendido pela ora Impugnante fosse a economia fiscal, certamente seu objetivo não foi atendido, senão vejamos:

Em primeiro lugar, já é pacífico no CARF a aceitação operação de cisão parcial com versão do patrimônio para sociedades ligadas destinadas a atividades específicas, consoante se infere do precedente exemplificativo abaixo:

(...)

Diante disso, questiona-se: a operação de compra e venda realizada pela Impugnante à CPE é menos onerosa fiscalmente do que a

operação de cisão parcial com versão do patrimônio??? A resposta é indubitavelmente NEGATIVA!!!

Não há como se falar, portanto, que a opção pela "compra e venda" teria como objetivo diminuir a tributação incidente sobre a operação.

Mas a ausência de economia tributária não é inferida apenas da comparação entre "compra e venda" e "cisão parcial". Ainda que se admita que teria havido simulação e que a operação "dissimulada" teria sido uma venda diretamente da Impugnante para a AMBEV, nesse caso, o que teríamos seria um crédito para a Impugnante.

Explica-se:

Como visto acima, a apuração do ganho de capital (objeto da cobrança ora impugnada) de imóveis rurais, tal qual o imóvel sob destaque nestes autos, é disciplinada pelo art. 19 da Lei nº 9.393/1996, cujo enunciado abaixo novamente se transcreve para facilitar o julgamento:

(...)

Nos casos de alienação de imóvel rural, portanto, a regra de apuração do ganho de capital é distinta e específica. O ganho de capital continua sendo o valor resultante da diferença entre custo de aquisição e valor da venda como ocorre na apuração do ganho de imóveis urbanos. A distinção, contudo, é que o referido dispositivo legal já estabelece qual valor deve ser considerado como custo de aquisição e valor da venda:

- Custo de Aquisição = valor do VTN declarado na DIAT apresentada no ano da aquisição do bem;

- Valor da Alienação = valor do VTN declarado na DIAT apresentada no ano de alienação do bem Se os valores de aquisição e alienação forem superiores ou inferiores, isto não interferirá para fins de apuração do ganho de capital, que deverá considerar os valores de VTN declarados nos respectivos anos.

Pois bem, como visto, o que está sob discussão nestes autos é o "valor da venda", que, portanto, deverá ser o valor do VTN declarado no ano de 2010. Mas que valor foi esse?

Conforme DIAT 2010 (conjunto documental 11), foram declaradas seguintes informações:

*Valores Declarados pela Impugnante na DIAT 2010 VTN (valor tributável) = R\$ 4.419.360,00 Área Total do Imóvel = 1.636,80ha
Valor do imóvel por hectare = R\$ 2.700,00/há.*

*Ora, considerando que o terreno vendido foi apenas uma parte do imóvel declarado na DIAT, correspondente a 180 hectares, tem-se que o: **VTN correspondente ao imóvel sob destaque = R\$ 486.000,00**
Em resumo, o valor do ganho de capital apurado pela Impugnante foi ainda maior do que o devido, visto que considerou como "valor de*

alienação" o montante de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), maior portanto do que o "valor de alienação" determinado pelo art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

E nem se diga que esse valor teria sido declarado pela Impugnante, ainda sujeito à homologação da Receita Federal. Isto porque a RFB já analisou a Declaração do ITR apresentada no ano de 2010, tendo glosado as informações prestadas na DIAT e as alterado para os seguintes valores (**conjunto documental 12**):

Valores Apurados pela RFB na Análise da DIAT 2010 VTN (valor tributável) = R\$ 6.559.581,96 Área Total do Imóvel = 1.955,5 ha
Valor do imóvel por hectare = R\$ 3.354,43/há.

De acordo com os valores apurados pela RFB, portanto:

VTN correspondente ao imóvel sob destaque = R\$ 603.797,40.

Em outras palavras, **ainda que fosse desconsiderada a existência da CPE e se considerasse a venda diretamente da Impugnante para a AMBEV, o ganho de capital não poderia ser aplicado considerando como "valor de venda" o montante de R\$ 18 milhões, como fizeram os fiscais, mas sim o valor de R\$ 603.797,40 (seiscentos e três mil, setecentos e noventa e sete reais e quarenta centavos), que é o valor devido nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996.**

Registre-se que, mesmo nessa hipótese, haveria crédito a ser ressarcido pela RFB, desta vez à CPE. Isto porque a autuação somente poderia tomar como base de receita supostamente omitida o montante de R\$ 103.797,40 (cento e três mil, setecentos e noventa e sete reais e quarenta centavos), correspondente à diferença do VTN apurado pela RFB e o valor considerado para fins de cálculo do ganho de capital já pago pela Impugnante.

Em um cálculo simples, o valor da autuação seria de aproximadamente:

- **R\$ 25.949,35** (vinte e cinco mil, novecentos e quarenta e nove reais e trinta e cinco centavos) a título de **IRPJ** (25% x Receita supostamente omitida);

- **R\$ 9.341,77** (nove mil, trezentos e quarenta e um reais e setenta e sete centavos) a título de **CSLL** (9% x Receita supostamente omitida);

Ocorre, todavia, conforme reconhecido pelos próprios fiscais autuantes, que "os valores pagos pela CPE, após imputação, serão deduzidos do montante devido pela empresa Usina São José S/A em decorrência da operação de venda dissimulada".

A CPE, todavia, conforme tabela apresentada na página 19 do Relatório Fiscal, recolheu:

- **R\$ 292.467,09** (duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e nove centavos) a título de **IRPJ**;

- **R\$ 169.001,75** (cento e sessenta e nove mil, um real e setenta e cinco centavos) a título de **CSLL**.

Observe-se que o valor da autuação ora Impugnante passaria a ser negativo!!!

Isso só demonstra que o objetivo pretendido pela Impugnante em seu "planejamento societário" não foi de economizar tributos, mas sim e tão-somente de segregar a nova atividade imobiliária da antiga atividade rural.

V. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONJUNTA DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA POR PAGAMENTO A MENOR DAS ESTIMATIVAS

Da leitura dos autos de infração ora impugnados, observa-se que, além do IRPJ e da CSLL supostamente devidos em virtude da desconsideração da operação de venda realizada pela CPE, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, a fiscalização cobra ainda multa isolada por pagamento a menor das estimativas mensais dos tributos, sob o seguinte fundamento

(...)

Uma vez demonstrada nos tópicos antecedentes a improcedência da cobrança do principal do IRPJ e da CSLL em face da ora Impugnante, restará também anulada, por consequência, a cobrança de qualquer multa que tenha por base a ausência de recolhimento desses tributos.

Em consagração ao princípio da eventualidade, entretanto, vale demonstrar que, mesmo na hipótese de ser mantida a cobrança dos tributos, não obstante os fundamentos acima expostos, a multa isolada aplicada em conjunto com a multa de ofício não pode remanescer, senão vejamos:

(...)

Dessa feita, na remota hipótese de ser mantida a autuação para cobrança do IRPJ e da CSLL, não obstante todos os fundamentos acima aduzidos, o que se argui apenas a título subsidiário, em consagração ao princípio da eventualidade, requer ao menos o reconhecimento da improcedência das multas isoladas, nos valores de R\$ 1.603.568,06 (um milhão, seiscentos e três mil, quinhentos e sessenta e oito reais e seis centavos) e de R\$ 551.550,30 (quinhentos e cinquenta e um mil, quinhentos e cinquenta reais e trinta centavos), na esteira da Jurisprudência firmada no âmbito do CARF conforme acima demonstrado”.

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 1414/1445)

Apreciando os autos, a 3ª Turma da DRJ/RPO prolatou decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2010

IRPJ E CSLL. DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÃO ENTRE COLIGADAS.

Cabalmente comprovado nos autos a realização de atos simulados entre empresas coligadas, visando irregular economia tributária, correta a desconsideração de tais operações para fins fiscais, mormente atos realizados após a efetiva ocorrência do fato gerador.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Na alienação de imóvel rural (terra nua), o ganho de capital a ser tributado corresponde a diferença do valor da terra nua (VTN), regularmente declarado, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

*Impugnação Procedente
Crédito Tributário Exonerado*

Em seu voto condutor, o I. Relator de 1º Piso, embora ressaltando que o tema ficaria vinculado à decisão de mérito, afastou os argumentos da impugnante acerca da impossibilidade da cobrança de multa isolada concomitantemente à multa de ofício. Literalmente: *“em relação ao lançamento da multa exigida isoladamente, relativa às insuficiências nos recolhimentos mensais de estimativas, prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, impende reconhecer sua legalidade e a improcedência da objeção da impugnante. (...) Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor. Trata-se, portanto, de duas infrações diferentes. Uma, vulnerando a obrigatoriedade do recolhimento mensal das estimativas. Outra, implicando falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual. Logo, sujeitas a penalidades diferentes, conforme entendimento adotado pela Administração Tributária e corroborado pela jurisprudência do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como do atual CARF”*.

Nas questões de mérito, apreciou a acusação do Fisco de ter havido “Operação de Venda Dissimulada”, ocorrida pela venda de terreno de propriedade da autuada para a empresa *CPE - Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda.* constituída com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre esta operação, bem como que tal venda à AMBEV já havia sido efetivada antes da transferência do imóvel à CPE, concluindo:

“É do conhecimento neste Colegiado meu entendimento sobre a legitimidade e existência de propósito negocial nos atos empresariais cujo objetivo principal ou único seja a economia de tributos.

Tive a oportunidade de julgar caso Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual fui Relator. Trata-se do acórdão 1402-00.1341 de 5/3/2013, cujo recurso foi provido por maioria, em decisão assim ementada:

(...)

Nesse julgamento, relativo ao processo 16327.720614/2011-20, a matéria foi bastante debatida e objeto de 3 pedidos de vistas, bem como de embargos por parte da Procuradoria da Fazenda

Nacional, mas ao final essa acabou não recorrendo à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Frise-se: a distorção está nas próprias normas tributárias que deixaram de considerar a ocorrência de DDL nesse tipo operação.

*Todavia, não obstante as articuladas alegações de defesa, **formei pleno convencimento de que o imóvel rural tratado neste processo já estava vendido pelos controladores da empresa São José e CPE à Ambev antes da transferência deste para a CPE, estando cabalmente comprovado nos autos a realização de atos simulados entre empresas coligadas, visando irregular economia tributaria. Portanto, correta a desconsideração de tais operações para fins fiscais, pelos fundamentos do Relatório de Auditoria Fiscal supra transcritos neste acórdão.***

Registro que o art. 50 da Lei 9.784/1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF, estabelece:

(...)

A partir dessa permissiva, adoto aqui, como razões de decidir os fundamentos e provas trazidas no Relatório de Auditoria Fiscal. Ora, está patente nos autos, principalmente pela seqüência de datas destacada no Relatório de Fiscalização, que o imóvel já encontrava-se alienado à Ambev pelos controladores da São José antes da transferência à CPE: "o sinal pago em 06/09/2010 pela AMBEV no valor de R\$ 200.000,00 se deu em data anterior aos registros de aquisição do imóvel e respectiva liquidação da nota promissória efetuada pela CPE em 01/10/2010 (data em que foi registrada a 'venda' pela Usina São José S/A para a CPE".

Cabe ainda esclarecer que na apreciação da prova, a autoridade julgadora pode formar livremente sua convicção fundamentada nos elementos produzidos nos autos, amparada no princípio da persuasão racional (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Frise-se: depois da ocorrência do fato econômico/jurídico/tributário que implica no nascimento da obrigação tributária, ao que chamamos de "ocorrência do fato gerador", não mais é possível remendos ou subterfúgios para modificar suas características e natureza". (destacado no original).

Entretanto, na sequência do voto, assentou (fls. 1440/1445);

***“Todavia a impugnante apontou um equívoco na forma de tributação do ganho de capital neste caso, principalmente quanto a apuração da base de cálculo tributada, que a meu ver realmente implica no integral cancelamento da exigência.** (sublinhei)*

“Como visto acima, a apuração do ganho de capital (objeto da cobrança ora impugnada) de imóveis rurais, tal qual o imóvel sob destaque nestes autos, é disciplinada pelo art. 19 da Lei nº 9.393/1996, cujo enunciado abaixo novamente se transcreve para facilitar o julgamento:

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.

Nos casos de alienação de imóvel rural, portanto, a regra de apuração do ganho de capital é distinta e específica. O ganho de capital continua sendo o valor resultante da diferença entre custo de aquisição e valor da venda como ocorre na apuração do ganho de imóveis urbanos. A distinção, contudo, é que o referido dispositivo legal já estabelece qual valor deve ser considerado como custo de aquisição e valor da venda”:

(...)

Assevere-se que não pairam dúvidas de que o imóvel alienado era mesmo área rural à época da venda. Por sua vez, inexistente qualquer ressalva no art. 19 da Lei 9.363/1996 quanto a sua aplicabilidade às alienações de imóveis de pessoas jurídicas.

Assim, repito, apesar da improcedência de todas as demais alegações da impugnante, inclusive quanto à multa de ofício isolada, cumpre acatar os fundamentos acima transcritos para cancelar integralmente as exigências consubstanciadas neste processo.

Corroborando com esse entendimento, cite-se a ementa dos seguintes julgados (todos relativos a pessoas jurídicas):

(...)

O ganho de capital pela venda do imóvel rural em questão, a ser tributado na empresa atuada Usina São José é mesmo de R\$ 603.797,40. Ocorre que os valores tributários devidos sobre esse valor, tanto os tributos quanto as multas, inclusive a multa isolada sobre as estimativas, são inferiores aos valores recolhimentos efetuados pela empresa CPE (que assumiu a venda do imóvel), R\$ 292.467,09 de IRPJ e R\$ 169.001,7 de CSLL, conforme apurado e aproveitado pela própria Fiscalização (vide fls. 40 dos autos)”.

Concluindo:

“Diante do exposto, voto no sentido de em julgar procedente a impugnação interposta, apenas quanto ao equívoco fiscal na forma de

apuração do ganho de capital tributável na alienação de imóvel rural, que implica em cancelar integralmente as exigências tributárias deste processo, sendo que esta decisão é precária, haja vista que está sujeita a apreciação do recurso de ofício pelo CARF". (negritei)

DA PETIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Cientificada do R. *decisum* em 10/06/2016 (fls. 1449), a recorrente, embora com decisão favorável acostou, em 11/07/2016 (fls. 1451/1477), peça nominada como recurso voluntário (mas que, na verdade, deve ser recebida como "contrarrazões), juntando documentos, repisando basicamente a argumentação consignada na impugnação inaugural de 1ª Instância.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso de Ofício preenche os requisitos para sua provocação pela presidência da Turma Julgadora de 1º Piso, inclusive em relação ao novo limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 2017 (R\$ 2.500.000,00), de modo que o recebo e dele conheço.

De sua parte, a contribuinte, com base no princípio da eventualidade, acostou petição por ela nominada como Recurso Voluntário, suscitando alegações de mérito em relação à simulação. Por essa razão, este Relator, com base no princípio da fungibilidade, recebe o nominado recurso voluntário como contrarrazões, analisando os argumentos ali expendidos.

Não há preliminares a enfrentar. Passo ao mérito.

Como visto no relatório, as infrações apontadas pelo Fisco são duas:

- a) 0001 – Ganhos e Perdas de Capital apurados incorretamente – omissão de receita na alienação de bens do ativo permanente
- b) 0002 – Multa ou Juros Isolados – falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada

Como a segunda tem dependência direta do que for decidido em relação à primeira, passo à análise desta.

A compulsação do Relatório de Auditoria Fiscal e dos demais termos e documentos acostados pela Autoridade Fiscal aos autos mostra que a motivação dos lançamentos originou-se do entendimento do Fisco de que a autuada teria promovido operação de venda dissimulada, assim resumida (RAF – fls. 32):

3.1. OPERAÇÃO DE VENDA DISSIMULADA**3.1.1. OMISSÃO DE RECEITA NA ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE
(Ano-calendário 2010)**

34. Identificamos que a fiscalizada vendeu o imóvel de sua propriedade, denominado Gleba “C”, desmembrado do Engenho Botafogo, cadastrado no INCRA sob o nº 230.090.006.947-3, matrícula R-02-0475, com 180 hectares, situado no município de Itapissuma-PE, registrado na sua contabilidade na conta 1.3.2.01.0001 – TERRENOS do ativo permanente/imobilizado, para a empresa COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07, pelo preço de R\$ 18.000.000,00; e, com intuito de se beneficiar com redução de pagamentos de tributos, dissimulou a operação dessa venda, formalizando, antes, a “venda” desse imóvel para a empresa, pessoa ligada, CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. (CPE), pelo valor de R\$ 500.000,00²⁰, e a subsequente e imediata (no mesmo dia 01/10/2010) “revenda”, da CPE, com tributação favorecida pelo Lucro Presumido, para a efetiva compradora, a AMBEV pelo valor de R\$ 18.000.000,00.²¹

35. O processo de venda do terreno (Gleba “C”, desmembrado do Engenho Botafogo, matrícula R-02-0475) envolveu as seguintes empresas e etapas:

A) EMPRESA VENDEDORA – (A Fiscalizada) - USINA SÃO JOSÉ S/A

B) EMPRESA (EFETIVA) COMPRADORA DO IMÓVEL – COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

C) EMPRESA USADA PARA FORMALIZAR A OPERAÇÃO DA VENDA DO IMÓVEL - CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. – CPE

A autuada contestou o entendimento fiscal com argumentos expendidos na impugnação e ratificados no recurso voluntário.

A DRJ por seu turno confirmou a acusação fiscal de operação de venda dissimulada, de forma a manter os lançamentos. Entretanto, decidiu cancelá-los em obediência ao artigo 19, da Lei nº 9.393/1996 que fixa que *“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”*.

Com isso estaria comprometida a forma de apuração levada a efeito pela Fiscalização, impondo o cancelamento dos lançamentos, dando-se provimento à impugnação, *“apenas quanto ao equívoco fiscal na forma de apuração do ganho de capital tributável na alienação de imóvel rural”*. (decisão recorrida – fls. 1445).

Pois bem, quanto às diversas e sucessivas operações engendradas pela autuada com o fito de promover a alienação do imóvel rural descrito como Gleba “C”, desmembrado do Engenho Botafogo, cadastrado no INCRA sob o nº 230.090.006.947-3, matrícula R-02-0475, com 180 hectares, situado no município de Itapissuma-PE, inicialmente à empresa CPE (diretamente vinculada à contribuinte em razão do quadro social semelhante entre ambas) e posteriormente vendido à AMBEV, me parece irretocável o minucioso,

cuidadoso e ao mesmo tempo profundo trabalho fiscal, incluindo circularizações, diligências e intimações junto a terceiros, sempre de forma a compor o mais corretamente possível o quadro verdadeiro das operações.

Neste segmento, ainda que a defesa da autuada tenha se batido longamente contra a posição fiscal, assentando que a empresa CPE não teria sido criada para usufruir de possíveis vantagens fiscais e que, nas palavras da própria defesa, “o ato de constituição da CPE, de fato, somente foi assinado em 09/07/2010, ou seja, quase 02 (dois) meses antes do recebimento do sinal da venda do terreno para a Ambev”, e que, “o evento “constituição” remonta a período bastante anterior, desde o momento em que os sócios da Impugnante identificaram na atividade imobiliária um campo de atuação com vistas a maximizar o retorno financeiro”, fato é que, na verdade, indesmentivelmente, tal sociedade só nasceu para que a tributação fosse minimizada pela adoção do regime do Lucro Presumido pela CPE.

Em outras palavras, como a compra/venda do imóvel já estava acertada ou ao menos com grande possibilidade de concretização (a própria autuada assim o reconhece ao afirmar): “no caso do imóvel que deu origem à presente autuação, a alternativa escolhida foi a compra e venda, e por uma razão simples: no início de junho daquele ano de 2010, a AMBEV havia divulgado que iria investir R\$ 260 milhões para construir nova fábrica no Estado de Pernambuco, unidade esta que poderia se instalar nos municípios de Ipojuca (Distrito de Suape), Moreno ou Itapissuma (**conjunto documental 14**). A área, o relevo e a localização da gleba desmembrada do Engenho Botafogo, pois, encaixava-se perfeitamente às condições necessárias para instalação da referida fábrica. Em outras palavras, teria brotado naquele momento o potencial imobiliário da área, que justificaria sua imediata colocação à venda no mercado em detrimento da implantação de um projeto específico”) e certamente tendo condições de saber o preço de mercado do referido imóvel e que a operação seria feita a preços reais, o “**ganho de capital**” que se apuraria (em razão do longo tempo em que o imóvel já estava registrado na contabilidade da empresa, por isso com preços defasados) iria retirar substancial parcela do lucro imobiliário a ser obtido.

Nesse momento (ainda que a defesa pontue não ter sido essa a razão), a verdade é que a constituição da empresa com aportes de seus sócios em valores estritamente necessários para a “compra” do imóvel da autuada por valores praticamente contábeis, gerando nesta uma ínfima tributação a título de ganho de capital, e, sequencialmente, sendo este patrimônio imobiliário vendido pela CPE (recém-constituída) à Ambev por 18 milhões de reais teve a única finalidade de obter vantagens tributárias via tributação pelo Lucro Presumido assumido pela CPE, o que seria inviável para a Usina São José, sujeita obrigatoriamente ao Lucro Real.

Vantagens explicitamente demonstradas pelo Fisco:

Confira-se (RAF – fls. 37):

Custo do Terreno - Gleba 1C	Receita Bruta na Venda do terreno Gleba 1C - valor que a empresa CPE vende à empresa AMBEV (em 01/10/2010)	Base de Cálculo IRPJ		Base de Cálculo da CSLL	
		Pelo Lucro Real (Lucro não Operacional)	Pelo Lucro Presumido (8% da RB)	Pelo Lucro Real (Lucro Não Operacional)	Pelo Lucro Presumido (12% da RB)
R\$ 61.554,48	R\$ 18.000.000,00	R\$ 17.938.445,52	R\$ 1.440.000,00	R\$ 17.938.445,52	R\$ 2.160.000,00
		IRPJ Devido (25% da BC)		CSLL Devida (9% da BC)	
		R\$ 4.484.611,38	R\$ 336.000,00	R\$ 1.614.460,10	R\$ 194.400,00

Neste ponto é preciso refletir e perguntar: - afinal, qual a finalidade, qual o propósito negocial – a não ser o de se beneficiar de uma tributação mais vantajosa – que exigiram a constituição da CPE em 25/08/2010 - apenas **12 dias** antes do recebimento do sinal, pago em 06/09/2010 - R\$ 200.000,00?

A resposta, mesmo que a atuada pugne ao reverso, assentando tratar-se de “*segregar e desenvolver a atividade imobiliária, assegurando às partes com quem contratar segurança jurídica e proteção em face de contingências relacionadas à atividade rural*), e, “*surgimento do potencial imobiliário para desenvolvimento imediato da nova atividade criada, em vista do crescimento gerado pela implantação de um empreendimento do porte de uma indústria como a AMBEV*”, **é que a operação poderia ter se concretizado da mesma forma que se tivesse sido realizada diretamente pela atuada, sem atravessamento da CPE.**

Deste modo, soam-me absolutamente irrelevantes ou mesmo desprovidas de propósito, afirmações como as reproduzidas a seguir, da lavra da atuada (doc. nos autos) – com destaques acrescidos:

A criação e segregação da atividade imobiliária era medida indispensável também para agregar valor aos seus imóveis e garantir ao alienante segurança jurídica e imunidade aos riscos de eventuais contingências decorrentes da atividade rural.

Isto porque o exercício de uma atividade operacional como a agroindústria, há dezenas de anos, certamente está relacionada a discussões judiciais e administrativas que poderiam pôr em risco a própria regularidade e validade da operação de venda, mesmo quando o adquirente se cerca de todos os cuidados, como a obtenção de certidões negativas de ônus. Essa incerteza é sanada, entretanto, se o alienante realizou em passado recente a transferência daquele ou de outro imóvel, pois terá comprovado naquela oportunidade sua permissão e autorização para alienar seu patrimônio sem riscos de posteriormente ter sua operação anulada por eventual "fraude à execução" ou "fraude a credores".

A criação de uma nova sociedade, com a versão do patrimônio para essa nova sociedade (seja mediante compra e venda, seja mediante cisão), portanto, apresentou-se como condição/exigência para atrair o interesse do adquirente AMBEV. Certamente, se o imóvel ainda fosse de propriedade da ora Impugnante, diretamente ligado e vinculado à atividade rural por esta desenvolvida, o negócio não teria sido celebrado.

Ora, em primeiro lugar, a que riscos se refere a atuada? Em segundo, se riscos pelo exercício da atividade (vinculada ao agronegócio ou outra qualquer) existem, fazem parte do cotidiano de empresas e de todos os relacionamentos comerciais.

Em terceiro, se, como alega a atuada, ao realizar a “venda” para a CPE restariam “sanadas” eventuais irregularidades, porque tal raciocínio não se aplicaria no caso da alienação ter sido feita para a Ambev? O que mudaria com a simples mudança do comprador? Ou do vendedor?

Finalmente, qual a prova de que “*se o imóvel ainda fosse de propriedade da ora Impugnante, diretamente ligado e vinculado à atividade rural por esta desenvolvida, o negócio não teria sido celebrado*”.

Nesse mesmo eito, simplesmente sofrível a alegação da defesa de que “*a compra, venda e administração de imóveis, bem como o desenvolvimento de projetos imobiliários, pois, não estão entre as atividades permitidas à ora Impugnante e, logo, não poderiam ser por ela*

exercidas Assim, uma vez criada a sociedade voltada exclusivamente para tais fins [compra, venda e administração de imóveis, bem como o desenvolvimento de projetos imobiliários], qual seja, a CPE, é lógico que todos os negócios vinculados a essa NOVA atividade econômica deveriam ser por ela desenvolvidos".

Ora, nem é necessário maior aprofundamento para constatar, i) inexistir impedimento legal de que qualquer empresa, mesmo não tendo no seu objeto social estampada a atividade de “compra, venda de imóvel, etc.”, possa realizar tal operação; ii) é justamente para estes casos que se aplica a legislação que determina a apuração de “ganho de capital”, com metodologia própria e diferenciada, exatamente por não se estar diante do objeto social da empresa alienante; e, iii) assim fosse, nenhuma empresa no país, exceto aquelas que têm dentre suas atividades a de comercialização e administração de imóveis (quantas? 1 ou 2% - se tanto - do rol de pessoas jurídicas constituídas) é que poderiam realizar tais operações.

Pois bem, se esta argumentação fizesse sentido, todas as empresas no país que tivessem que alienar um item de seu ativo não circulante – imobilizado (ato absolutamente **corriqueiro**) teriam que “constituir” uma nova empresa, especializada em “compra, venda, administração de imóveis” só para dar baixa neste bem. Francamente inimaginável.

Acresça-se a isso que tão logo os valores foram sendo pagos pela Ambev a favor da CPE, fizeram-se transferências bancárias desta (CPE) para a autuada (Usina São José) sob o título de “mútuo”, reforçando ainda mais a certeza de que a operação de venda foi feita, na verdade, pela Usina São José e que a CPE não teve outro propósito de existência que não o de buscar uma tributação menor.

Veja-se o rol de transferências bancárias (R\$ 5.720.000,00, através de TED para conta bancária de titularidade da Usina São José S/A):

CPE-CAVALCANTI PETRIBU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS		
Bradesco - Agência: 3190 Conta: 14196-8		
DATA	HISTÓRICO	DÉBITO
27/09/2010	TED-TRANSF ELET DISPON DEST. USINA SÃO JOSE S A	200.000,00
14/10/2010	TED-TRANSF ELET DISPON DEST. USINA SÃO JOSE S/A	1.000.000,00
14/10/2010	TRANSF CC PARA CC PJ USINA SÃO JOSE S A	500.000,00
15/10/2010	TRANSF CC PARA CC PJ USINA SÃO JOSE S A	100.000,00
16/11/2010	TED-TRANSF ELET DISPON DEST. USINA SÃO JOSE S/A	1.000.000,00
16/11/2010	TRANSF CC PARA CC PJ USINA SÃO JOSE S A	500.000,00
17/11/2010	TRANSF CC PARA CC PJ USINA SÃO JOSE S A	300.000,00
14/12/2010	TRANSF CC PARA CC PJ USINA SÃO JOSE S A	500.000,00
15/12/2010	TED-TRANSF ELET DISPON DEST. USINA SÃO JOSE S/A	1.000.000,00
15/12/2010	TRANSF CC PARA CC PJ USINA SÃO JOSE S A	200.000,00
TOTAL		5.300.000,00

Há mais:

1. a CPE, à época da sua constituição, tinha sede na cidade de Igarassu-PE, no mesmo endereço da autuada (Usina São José S/A);
2. “*não possui nem nunca possuiu empregados*” (resposta literal da autuada a intimação feita pelo Fisco);

3. além de não possuir um único empregado no seu quadro funcional, e, apesar de ter como objeto social a “compra, venda, permuta, locação, administração, incorporação e construção de imóveis”, desde a sua constituição (em 25/08/2010) até 05/12/2013, não efetuou nenhuma operação de venda, além da “venda” do imóvel rural Gleba “C” desmembrado do Engenho Botafogo, “adquirido” da USINA SÃO JOSÉ S/A., objeto deste processo;
4. na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2013 (ano-calendário 2012) apresentada pela CPE, a receita bruta informada foi ZERO;
5. de 06/12/2013 a 31/05/2014, realizou apenas uma única venda: em **06/12/2013**, para a empresa Indústria de Bebidas Igarassu Ltda.;
6. analisando as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentadas pela empresa CPE (exceto DIPJ/2014), o Fisco observou que o único faturamento está registrado nas DIPJ 2011 (ano-calendário 2010) e DIPJ 2012 (ano-calendário 2011), e totaliza **R\$ 18.000.000,00** (exatamente o valor da venda do imóvel **Gleba C desmembrado do Engenho Botafogo**, “adquirido” da **USINA SÃO JOSÉ S/A** (fiscalizada) em 01/10/2010 pelo valor de R\$ 500.000,00 e “vendido”, **no mesmo dia**, para a empresa **AMBEV** pelo valor de R\$ 18.000.000,00);
7. esse faturamento informado nas DIPJ está tributado pela forma do Lucro Presumido, com base de cálculo do IRPJ ao percentual de 8% e base de cálculo da CSLL ao percentual de 12%.

Em outro segmento, mas não menos importante, analise-se com mais vagar a composição societária da autuada, da CPE e de outras empresas do mesmo grupo empresarial:

- a) **Usina São José S/A**: no ano de 2010 (período dos fatos) a empresa era controlada por PAULO PETRIBU EMPREENDIMENTOS S.A., CNPJ nº 01.568.127/0001-74 que detinha **99,99%** do seu capital social;
- b) **Paulo Petribu Empreendimentos S/A**: controladora da Usina São José, tinha o seguinte quadro de acionistas:

Nome do Sócio	CPF	% do Capital Total
HELENA CAVALCANTI DE PETRIBU	233.585.804-15	25,00%
LIGIA CAVALCANTI DE PETRIBU	070.673.304-59	25,00%
MARTHA C. PETRIBU VILACA	293.014.324-04	25,00%
PAULO PESSOA C. P. FILHO	070.673.484-04	25,00%

- c) **CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda.** (**CPE**): constituída em 25/08/2010 (apenas 08 dias antes da formalização da operação), inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ sob o número 12.437.827/0001-46, com a seguinte composição societária:

Nome Sócio	CPF/CNPJ	Capital Total	
		%	Valor (em R\$)
PAULO PETRIBU EMPREENDIMENTOS S.A.	01.568.127/0001-74	25,00%	125.000,00
EXITO PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS E EMPREENDIMENTOS LTDA.	07.769.068/0001-89	18,75%	93.750,00
PAULO PESSOA CAVALCANTI DE PETRIBU FILHO	070.673.484-04	18,75%	93.750,00
ANTONIO CARDOSO DA FONTE FILHO	659.520.574-20	6,25%	31.250,00
ARMANDO WANDERLEY DA FONTE NETO	534.668.294-53	6,25%	31.250,00
EDUARDO CAVALCANTI DE PETRIBU FRAGA ROCHA	036.240.664-20	6,25%	31.250,00
GUSTAVO CAVALCANTI DE PETRIBU FRAGA ROCHA	036.496.294-10	6,25%	31.250,00
HELENA DE PETRIBU FRAGA ROCHA	009.121.694-00	6,25%	31.250,00
PAULA DE PETRIBU DA FONTE	542.157.494-68	6,25%	31.250,00
TOTAL		100,00%	500.000,00

- d) **Êxito Participações Societárias e Empreendimentos Ltda.**: tinha como sócio a pessoa física **Martha Cavalcanti de Petribu Vilaça**, CPF nº 293.014.324-04, e seus dois filhos, **Frederico Augusto Cavalcanti de Petribu Vilaça** e **João Carlos Cavalcanti de Petribu Vilaça**.

Resumindo, a CPE nada mais era que parte integrante do grupo sob o mesmo controle societário e de gestão, pertencendo aos membros da família Petribu, formados pelos sócios da empresa Paulo Petribu Empreendimentos S/A, sozinhos ou juntamente com seus filhos, que formavam quatro núcleos com participações iguais de 25% do capital social.

Em suma, empresas formalmente independentes, mas umbilicalmente ligadas nas operações entre e por elas realizadas.

Finalmente, veja-se o quadro que estampa toda a operação, como descrito pelo Fisco (RAF – fls. 35):

*“Em ordem cronológica, a forma como a Fiscalizada (**USINA SÃO JOSÉ S/A**) vendeu o terreno (Gleba C, desmembrado do Engenho Botafogo) para a empresa **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV**, transferindo a tributação para ocorrer na Pessoa Jurídica ligada **CPE**, pode assim ser resumida:*

*a) Conforme escrituração contábil digital da empresa fiscalizada, o imóvel rural **Gleba “C” desmembrado do Engenho Botafogo**, matrícula R-02-0475, com 180 hectares, de sua propriedade, estava registrado no seu Ativo Permanente Imobilizado.*

*b) Em 25/08/2010 foi constituída a empresa **CPE- Cavalcanti Petribu Empreendimentos Imobiliários Ltda. (CPE)**, empresa de propriedade dos mesmos sócios da fiscalizada (isoladamente ou com seus respectivos filhos) e com sede, à época da operação, no município de Igarassu-PE, na rodovia PE 41, Km 10,7 – Três Ladeiras (mesmo endereço da fiscalizada), com capital social inicial de apenas R\$ 20.000,00.*

*c) Em 01/09/2010, seu Capital Social foi aumentado de R\$ 20.000,00 para R\$ 500.000,00 (valor idêntico ao da “compra” do imóvel **Gleba C** de propriedade da Usina São José S/A.).*

d) Em 02/09/2010 (oito dias após sua constituição e um dia após o aumento do capital social) foi assinado Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel

Rural celebrado entre a Usina São José S/A e a CPE, relativo a “venda” do imóvel rural Gleba “C” desmembrado do Engenho Botafogo, com 180 hectares, cadastrado no INCRA sob o nº 230.090.006.947-3, pelo valor de R\$ 500.000,00 com emissão de nota promissória, com cláusula de que a falta de pagamento do preço ajustado facultava a promitente vendedora a rescisão da Promessa de Venda e Compra e a retomada da posse do imóvel.

e) Em 01/10/2010 a nota promissória foi quitada e registrado a “venda” do referido imóvel tanto na escrituração contábil da Usina São José S/A como da empresa CPE, pelo valor de R\$ 500.000,00.

f) Nesta mesma data (01/10/2010) foi registrada a “revenda” desse imóvel para a empresa COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, pelo valor de R\$ 18.000.000,00, conforme registros contábeis efetuados nas empresas diligenciadas, extratos bancários apresentados pela empresa CPE e Escritura Pública de Compra e Venda (lavrada apenas em 30/08/2011, data em que o preço acertado já havia sido integralmente recebido pela “vendedora” (O sinal referente à antecipação de parte da 1ª parcela foi dado em 06/09/2010 e a última parcela (10ª) foi quitada em 14/07/2011)).

Pois bem, se o imóvel rural era comprovadamente de propriedade da autuada (Usina São José), que pretendia vendê-lo, tanto que desmembrou parte da área, e a compradora (Ambev), como mostram os autos, tinha interesse em adquiri-lo (fato reconhecido pela própria recorrente), a pergunta fatal que surge é a seguinte: para quê a presença, no “meio” desta operação, da CPE?

Ou, mais enfaticamente, qual a participação efetiva da CPE na negociação? Em que a sua presença melhorou ou acrescentou algo à operação?

Para responder a estas perguntas, basta abrir outro questionamento: a exclusão da CPE na operação implicaria na não consumação do ato negocial?

Data vênua aos argumentos da defesa, meu convencimento converge no sentido de que a operação de compra/venda ocorreria de qualquer maneira, com ou sem a CPE no meio da negociação.

E esta conclusão é lógica. O imóvel era da Usina São José e a compradora a Ambev que, certamente, pela sua estrutura empresarial, deve ter feito todas as pesquisas de preços e mercado, e, sendo-lhe conveniente e interessante, como conveniente e interessante deve ter sido (tanto que adquiriu o imóvel), fecharia o negócio. Com ou sem CPE.

Ou em outro dizer, pouco importava quem era o vendedor. Importava, sim, o imóvel.

Por este quadro, tenho comigo que a operação engendrada teve nítido caráter de simulação/dissimulação, tudo de forma a pagar menos tributos. Só isso. E nada mais.

Neste momento, rebato as manifestações da recorrente de que inexistem vedações aos atos por ela praticados e que a ninguém, dentre duas ou mais opções, é exigido escolher a menos benéfica sob a ótica fiscal.

Isso é verdade. Em termos.

Não há mesmo vedação, desde que não haja simulação/dissimulação.

Sobre o tema, pela perspicácia e profundidade de análise, lanço mão de excertos do voto proferido pelo Julgador Victor Augusto Lampert, Relator do Acórdão n.º 4681, da 5ª Turma da DRJ/POA, datado de 17/11/2004, que assim se manifestou acerca do tema naquele julgamento:

“2. A mitologia da simulação

A argumentação trazida neste processo pela autuada é exemplar dos mitos que se criaram e seguem sendo propalados a respeito da simulação. Dessa forma, cria-se uma excelente oportunidade para, em complementação à análise conceitual acima exposta e sua aplicação ao caso concreto, abordar o tema da simulação pelo prisma oposto, isto é, do que não é pertinente a ela, de forma a espancar e afastar esses mitos.

Eles envolvem quatro diferentes aspectos da simulação – a prova, a caviliosidade, a licitude e a vontade – e se prestam a argumentos que numa análise são convincentes.

Esses argumentos revestem-se dos seguintes tipos: a) “simulação não se presume, as conclusões tiradas com base nos indícios elencados não passam de subjetividades do fiscal”; b) “os atos foram praticados de forma transparente, nada se procurou ocultar, logo não há que se falar em simulação”; c) “não há lei que proíba a prática dos atos – muito pelo contrário, existe expressa previsão legal para eles – portanto é absurdo desconsiderá-los”; e d) “as partes quiseram verdadeiramente praticar os atos, de forma que não há como desconsiderá-los”.

(...)

os atos simulados são sempre perfeitamente aparentes, justamente porque são eles que as partes desejam tornar visíveis (vontade manifestada). Normalmente, com eles se quer esconder outros atos, dissimulados esses (vontade real). Mas apenas normalmente, pois não é da essência da simulação que o ato dissimulado seja ocultado: como dito, o essencial é que a vontade manifestada não corresponda à vontade efetiva.

2.4. Mitos relacionados com a licitude

Trata-se de mito semelhante ao anterior. Afirma-se repetidamente que como foram lícitos os atos praticados, seria descabido acusá-los de simulados. Ora, os atos simulados – uma vez abstraída a simulação – serão em geral lícitos, porquanto, geralmente, o que se pretende com a simulação é apenas buscar os efeitos do ato simulado. Se o ato que se simulou fosse, por sua própria natureza, ilícito, de nada adiantaria a simulação.

Em que pese ser verdade que a simulação muitas vezes busca dissimular um ato ilícito, o fato do ato dissimulado ser lícito não é elemento suficiente para descaracterizar a simulação.

*Uma ilustração a respeito do dito nos dois parágrafos anteriores é a conhecida figura da simulação por interposta pessoa, em que formalmente se transfere, por exemplo, a propriedade de um bem para escapar a eventuais restrições patrimoniais. Nesse caso, ter a propriedade do bem não é ilícito, como também não é ilícito transferir a propriedade do bem. E também a partir desse exemplo, percebe-se bem que, em se tratando de simulação, a ilicitude não precisa estar nem no ato dissimulado, nem no ato simulado: **a ilicitude é a própria simulação, mentira com intuito de prejudicar terceiros.**” (destaquei)*

Ora, há, no caso, um terceiro claramente prejudicado: a Fazenda Pública!

No mais, como ensina a doutrina de Antônio Roberto Sampaio Dória, “*é necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal*” . (in Elisão e evasão fiscal – 2ª Ed. SP – Bushatsky – 1977 – pg. 75).

Ora, que propósito ou utilidade, **que não de natureza tributária**, gerou o nascimento da CPE?

Nenhum, certamente.

Concluindo, entendo fora de propósito que se constitua e se utilize de verdadeira empresa-veículo (ou que se utilize de uma previamente existente) para promover a alienação de itens do ativo permanente de outra, a ela vinculada, seja por participação societária relevante, seja por identidade, total ou parcial, de sócios. Melhor dizendo, a receita proveniente da venda não poderá ser tratada como receita da atividade da empresa-veículo, mas como ganho de capital da verdadeira proprietária do imóvel, no caso, a Usina São José.

Não pretendo com isso chegar ao cúmulo de pretender tolher a livre iniciativa. Por óbvio, é perfeitamente possível que um grupo econômico decida explorar um novo ramo de atividade, por meio de sociedade constituída para tal. O que não se pode aceitar é que tal “exploração” se limite **exclusivamente à alienação dos bens que até pouco antes integravam o ativo permanente da sociedade vinculada**. Se assim for – como se apresenta no caso concreto - evidenciado estará que se trata de planejamento fiscal abusivo, sem propósito comercial outro que não reduzir tributos que de outra forma seriam devidos.

Assim, corretamente agiu o Fisco em desconsiderar os atos e perpetrar os lançamentos na efetiva alienante, Usina São José.

Dito isto, concordo com a decisão recorrida neste aspecto e NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Passo agora a tratar do segundo ponto assumido pela Turma *a quo* e que decidiu pelo cancelamento dos lançamentos, aplicando, ao caso, o artigo 19, da Lei nº 9.393, de 1996 que, em síntese, impõe que a apuração do ganho de capital de imóvel rural leve em conta o valor da terra nua (VTN), dos períodos de aquisição e alienação.

Para melhor compreensão, reproduz-se o citado dispositivo legal:

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](#).

Conforme explanação da autuada, o valor do ganho de capital deveria ser apurado a partir do cotejamento do Valor da Terra Nua (VTN) dos períodos de aquisição e alienação, devidamente declarados na DIAT, o que levaria à seguinte fotografia:

- Valor da Terra Nua (VTN) no período, declarado na DIAT, já ajustado pela RFB em procedimento de ofício anterior: R\$ 603.797,40.
- Tal número é resultante da seguinte equação: Valores Apurados pela RFB na Análise da DIAT 2010 VTN (valor tributável) = R\$ 6.559.581,96 Área Total do Imóvel = 1.955,5 ha Valor do imóvel por hectare = R\$ 3.354,43/ha.
- Assim, como foram alienados 180 ha., tem-se:
- 180 ha. (X) R\$ 3.354,43 por ha. (=) R\$ 603.797,40

Sustentada por esta tese, a defesa da recorrente pontifica que, ***“ainda que fosse desconsiderada a existência da CPE e se considerasse a venda diretamente da Impugnante para a AMBEV, o ganho de capital não poderia ser aplicado considerando como “valor de venda” o montante de R\$ 18 milhões, como fizeram os fiscais, mas sim o valor de R\$ 603.797,40 (seiscentos e três mil, setecentos e noventa e sete reais e quarenta centavos), que é o valor devido nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996”***.

Já a decisão recorrida, acolhendo argumentos da impugnante, fixou que *“na alienação de imóvel rural (terra nua), o ganho de capital a ser tributado corresponde a diferença do valor da terra nua (VTN), regularmente declarado, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação”* (ementa do acórdão da DRJ), levando ao cancelamento dos lançamentos.

Com a devida vênia, faço outra leitura dos fatos e legislação a eles aplicável.

É vero que a Lei nº 9.393/1996, cuja finalidade foi a de “dispor sobre o ITR” e deste imposto tratou exaustivamente (assim como seu regulamento - Decreto nº 4.382, de 19/09/2002) trouxe em seu bojo, dentre tantas disposições relativas ao tributo de que deveria tratar, um artigo isolado voltado ao imposto de renda.

Também é indubitoso que referido artigo fixou regras e forma especial, excepcional e específica para apuração do “ganho de capital” nos casos de alienação de

imóveis rurais, fugindo à regra geral e clássica de apuração que toma os valores efetivos de aquisição e alienação e, sobre a diferença, se positiva, aponta para a base imponível do “ganho de capital”.

Esta a regra geral.

Excetuando o padrão, a Lei nº 9.393/1996 trouxe – para os imóveis rurais – uma configuração *sui generis* de fixar o valor da terra nua, o chamado VTN, como padrão monetário para aferição da base de cálculo a partir da qual, aplicando-se a alíquota correspondente, chega-se ao “ganho de capital”.

Mais precisamente, a lei “considerou” que custo e alienação exteriorizam-se no chamado “**Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT**”, entregue anualmente pelos contribuintes do ITR à Receita Federal (art. 8º, mesma Lei), quando se informa o VTN (§ 1º) que deverá refletir o preço de mercado da terra (§ 2º).

Havendo distorções, o Fisco poderá rever de ofício os valores inseridos na DIAT, como, aliás, ocorreu no caso concreto.

Ou seja, para os imóveis rurais, a Lei nº 9.393, de 1996 determinou o **abandono dos valores efetivos e reais de aquisição e alienação**, substituindo-os pelo VTN, no fundo, nada mais que verdadeiros “valores presumidos”, ainda que, como a lei exige, sejam – ou deveriam ser – “preços de mercado”.

Pois bem, mesmo divergindo desta alteração de critérios para se fixar a base de cálculo do ganho de capital na venda de imóveis – rurais ou não – evidentemente reconheço sua validade, posto que inserida a norma no ordenamento legislativo do país.

Todavia, e aí reside minha dissintonia com a decisão recorrida, não vejo que o artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 dirija-se a empresas tributadas pelo regime do Lucro Real. Ao contrário, como aduzirei a seguir, firmei convicção de que sua irradiação se faz única e tão somente às empresas que adotem o Lucro Presumido e às pessoas físicas, além de, analogamente, poder ser aplicada às empresas do SIMPLES em razão de – da mesma forma que as do Lucro Presumido – utilizarem a receita como base de cálculo de tributos e não o lucro, não possuindo escrituração contábil completa, mas somente Livro Caixa.

Já para as empresas que obrigatoriamente possuam contabilidade na forma definida na legislação e nas normas contábeis e assumam, voluntária ou compulsoriamente, a sistemática do Lucro Real, o dispositivo regulamentar que cuida da apuração do ganho (ou perda) de capital é – como sempre foi - o artigo 418, com matriz legal no Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 31, verbis:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver

registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

E este entendimento mais se robustece quando se observa que o artigo 523, do RIR/1999, que reprisa em nível regulamentar o indigitado artigo 19 da Lei referida, encontra-se inserido DENTRO do subtítulo que cuida do Lucro Presumido, enquanto o artigo 418 figura no campo delimitado do Lucro Real.

LOCALIZAÇÃO DOS ARTIGOS 418 E 523 NO RIR/1999	
Artigo 418	Artigo 523
Livro II - Tributação das Pessoas Jurídicas	Livro II - Tributação das Pessoas Jurídicas
Título IV - Determinação da Base de Cálculo	Título IV - Determinação da Base de Cálculo
Subtítulo III - LUCRO REAL	Subtítulo IV - LUCRO PRESUMIDO
Capítulo VII - Resultados Não Operacionais	Capítulo II - Ganhos de Capital e Outras Receitas
Seção I - Ganhos e Perdas de Capital	

Neste momento já é possível constatar:

1. que o artigo 31, do Decreto-lei nº 1598/1977 (base legal do artigo 418 do RIR/1999) não foi revogado e nem derogado pela Lei nº 9.393/1996, estando, pois, em plena vigência;
2. que não seria “equivoco” nem mera disposição indevida do legislador o fato de o artigo 523 (base – art. 19 da Lei nº 9.393/1996) encontrar-se CLARAMENTE dentro dos dispositivos que tratam do Lucro Presumido, como acima mostrado;
3. que, mais ainda, ao inserir tal dispositivo no subtítulo III (Lucro Presumido), ignoraram-se as “Perdas de Capital”, mantendo somente a rubrica “Ganhos”, ao reverso da situação do artigo 418 em que o legislador previu “Ganhos e Perdas”. Veja-se novamente, com destaque:

Subtítulo III - LUCRO REAL	Subtítulo IV - LUCRO PRESUMIDO
Capítulo VII - Resultados Não Operacionais	Capítulo II - Ganhos de Capital e Outras Receitas
Seção I - Ganhos e Perdas de Capital	

4. E o motivo para esta diferença não é meramente acadêmico. Não. Ao contrário é simples, prático e incisivo: empresas submetidas ao Lucro Real, que têm contabilidade e, por isso, têm custo de aquisição e preço de alienação efetivos e REAIS, podem apurar “ganhos” (que sofrem tributação) e “perdas” (que deduzem a base imponible do IRPJ e da

CSLL), enquanto que aquelas que assumem o Lucro Presumido somente apuram (para fins fiscais) os “ganhos” que são tributáveis, sendo irrelevantes as “perdas” por não influírem nas bases de cálculo de referidas exações.

Com isso, fica claro que ao artigo 418 são direcionadas as operações de ganhos e perdas de capital para as pessoas jurídicas submetidas ao Lucro Real, ficando com o artigo 523 (leia-se, artigo 19, da Lei nº 9.393/1996) a função de regular as operações relativas à alienação de imóveis rurais para as empresas que assumirem a sistemática do Lucro Presumido.

Situação bem resumido na lição de Edmar Oliveira Andrade Filho¹, “*a apuração do lucro real pressupõe a aplicação, em primeiro plano, das normas de direito contábil que estabelecem diretrizes para a apuração do resultado contábil, que se torna um fato sobre o qual incidem normas de caráter tributário*”.

Então, dentro da lógica do direito societário e fiscal, que imprime a obrigatoriedade de que as empresas pertencentes ao rol do Lucro Real apurem a base tributável a partir do lucro líquido, conceito eminentemente contábil que exige livros, documentos e escrituração formalmente realizada, com obediência não só à Lei como à ciência contábil, regrada pelas normas emanadas das entidades que congregam a classe (CFC, CVM, CPC, etc.), dentro desta lógica, repita-se, que sentido teria “ignorar” todo este arcabouço e utilizar-se de verdadeira “pauta fiscal” para assumir valores “presumidos” que os livros estampariam de forma real?

Que sentido teria abandonar toda a escrituração conceitualmente definida por leis e normas e que permitem apuração real dos ganhos e perdas e adotar montantes abstratos que podem afastar-se brutalmente da realidade, como no caso concreto?

Claro que se poderia argumentar que a Lei é a Lei e a Lei tudo pode. Sim. Pode, em termos. Desde que tenha revogado outra lei vigente que a confronte, o que, como visto, não ocorreu.

Assim, parece-me indubitável que os preceitos do artigo 19, da Lei nº 9.393/1996 digam respeito às empresas que apurem ganho de capital e que estejam sob a linha do Lucro Presumido, não do Lucro Real, que é o caso da recorrente.

Por fim, impende analisar os acórdãos paradigmas citados pela decisão recorrida e que dariam suporte à posição assumida.

Sem maiores delongas, todos eles, exceto o Acórdão CARF 1402-001.246, de 07/11/2012 (relativo ao processo 11030.001833/2008-12) e do qual se falará adiante, todos eles e outros pesquisados por este Relator referem-se a empresas sob o regime do Lucro Presumido (ou SIMPLES), que têm a receita como base de cálculo e não o lucro, só possível de mensurar mediante a utilização de escrituração completa.

Tal constatação reforça os argumentos antes expendidos de que o artigo 19, da Lei nº 9.393, de 1996 (artigo 523, do RIR/1999) não tem como destinatário as pessoas jurídicas submetidas ao Lucro Real.

Já sobre o Acórdão CARF 1402-001.246, de 07/11/2012, relativo ao processo 11030.001833/2008-12, desta mesma Turma, mas com composição diferente, dele divirjo com lastro em todos os argumentos antes expendidos.

¹ In Imposto de Renda das Empresas – Atlas – SP – 10ª Ed. - 2013 – pg. 71

Mais a mais, há decisão mais recente do Colegiado pugnano na linha assumida por este Relator, no caso, Ac. nº 1302-001.841 – 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção – relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 07 de abril de 2016, assim ementada no que interessa:

**ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.
INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA
INEXISTENTE DE FATO. SIMULAÇÃO.**

Caracteriza simulação a destinação de imóveis prometidos a terceiro em venda, cessão ou arrendamento a pessoa jurídica inexistente de fato, com vistas a alterar as características do fato gerador e reduzir a incidência tributária sobre as operações originalmente contratadas.

EFEITOS JURÍDICOS.

Correto o lançamento que formaliza a exigência dos tributos devidos em razão das operações efetivamente realizadas, desconsiderando os atos simulados.

**DETERMINAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.
CUSTOS SUPOSTAMENTE DESCONSIDERADOS
PELA FISCALIZAÇÃO.**

Se o sujeito passivo tributado na sistemática do lucro real não logra provar a existência de custo contábil dos bens alienados desconsiderado pela autoridade lançadora, subsiste a exigência especialmente se, frente à inexistência de custo contábil dos bens alienados, foi admitido na determinação do ganho de capital os valores originais consignados nas escrituras de aquisição.

E no voto condutor (com destaque acrescido):

“Invocam [os recorrentes], ainda, o art. 523 do RIR/99, que assim dispõe:

(...)

Basta observar, porém, que referida disposição integra o Subtítulo IV, destinado a regular a apuração do IRPJ segundo a sistemática do lucro presumido, que permite aos optantes não manterem escrituração contábil completa de modo a evidenciar o custo histórico de seus ativos. No caso, a autuada estava sujeita à apuração do IRPJ na sistemática do lucro real, submetendo-se à apuração do ganho de capital na forma do art. 418 do RIR/99”.

Em resumo, entendo inaplicável o artigo 19, da Lei nº 9.393/1996 (art. 523, do RIR/1999), às empresas que se submetam ao regime do Lucro Real, caso da recorrente, pelo que divirjo da decisão recorrida.

Ademais, ao reportar-se e fazer referência ao artigo 17, da Lei nº 9.249, de 1995, o parágrafo único da Lei nº 9.393/1996 acabou por confirmar o raciocínio antes esposado neste voto de que sua aplicação limita-se a pessoas físicas e pessoas jurídicas NÃO TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL.

Confira-se novamente:

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.

Que, por sua vez, tem a seguinte dicção:

*Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as **peças jurídicas não tributadas com base no lucro real** observarão os seguintes procedimentos:*

Exprima-se, a remissão ao artigo 17, da Lei nº 9.249/1995, feita pelo artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, só faz sentido se a este tipo de contribuinte estiver o dispositivo se referindo, caso contrário seria inócuo.

Mas não é só. Há outro ponto a observar. **E o mais relevante.**

Explico

Ainda que se aceite a argumentação de que o artigo 19, da Lei nº 9.393/1996, também seria aplicável às pessoas jurídicas tributadas sob o regime do Lucro Real, há previsão expressa nele inserida -, no caso, seu parágrafo único - que não pode ser ignorada, EXATAMENTE pela pertinência com o caso concreto. Para maior fixação, reproduz-se novamente o referido dispositivo:

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.

Pois bem, **como o imóvel foi comprovadamente adquirido em 03 de setembro de 1927** (fls. 156 – parcialmente reproduzida no rodapé)², ou seja, MUITO ANTES (70 anos!) da data padrão a que se refere o *caput* do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 (01/01/1997), **referido dispositivo não teria aplicação ao caso tratado**, de modo que o valor a ser considerado como CUSTO DE AQUISIÇÃO seria "**o valor constante da escritura pública**", que, muito provavelmente, pelo tempo transcorrido, inflação e inúmeras mudanças da moeda nacional ao longo desses anos, **seria ínfimo ou mesmo "zero"**.

Como o ganho de capital é apurado a partir da contraposição dos montantes de alienação e custo, sendo aquela consumada por R\$ 18.000.000,00 e o custo sendo “zero”, o **“ganho de capital”** foi exatamente o valor da venda (18 milhões), **como corretamente apurado pelo Fisco, apenas com a dedução de R\$ 500.000,00 já oferecidos à tributação pela contribuinte.**

uma área de 1.800.000,000 m² ou 180,0000 ha; ou e um perímetro de 6.386,959 m; que o Engenho Botafogo encontra-se Cadastrado no Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, sob o nº 230.090.006.947-3. SEGUNDA - TÍTULO DE DOMÍNIO – Que a Outorgante Vendedora, adquiriu o mencionado imóvel, à justo título, nos termos da Escritura Pública lavrada no Livro nº 73, às fls. 33, do 2º Tabelionato de Notas da Cidade do Recife, e devidamente registrada neste Cartório no Livro nº 3-B, fls. 84, sob o nº 2 886, em 03 de setembro de 1927, e posteriormente lançado na matrícula nº 252, e AV-2-

Assim, também por este motivo e o que mais consta nos autos, DOU PROVIMENTO ao recurso de ofício para restaurar os lançamentos em sua plenitude.

DA MULTA ISOLADA

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Acerca desta matéria e sobre uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a

regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas de IRPJ e de CSLL aplicadas referentemente a anos-calendário a partir de 2007, inclusive.

Concluindo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício para **restabelecer** integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL realizados pelo Fisco, inclusive os relativos à multa de ofício isolada (AI – fls. 2), rejeitando os argumentos contidos nas contrarrazões da recorrente.

É como voto.

Brasília (DF), em 21 de junho de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone