



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.721610/2019-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.516 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016, 2018

PRELIMINARES. REQUISITOS. LANÇAMENTO. NULIDADES.

São válidos os lançamentos quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF NO. 02.

Descabe apreciar em sede de contencioso administrativo fiscal alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária. Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais por força da Súmula nº 02.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR DO IRPJ.

Presentes os elementos que caracterizam o ganho de capital tanto na alienação de bens e direitos quanto na compra e venda do bem imóvel, materializa-se a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital.

IRPJ. CSLL. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ATIVO FLORESTAL.

Nas empresas que adotam o regime do lucro presumido, a venda de bem contabilizado no não circulante, como é o caso do ativo florestal, deve ser tributada na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ATO ILÍCITO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. AFASTAMENTO.

A simples condição de sócio e/ou administrador no momento do fato gerador não é suficiente para incluí-los no polo passivo da exigência tributária. No caso de interesse comum, necessariamente há de se mostrar o benefício econômico gerado pelas operações, de modo que se verifique claramente o ganho decorrente da situação que constitua o fato gerador do tributo.

Já o ato ilícito é uma conduta praticada pelo administrador que enseja a sua “responsabilidade pessoal”. A simples venda de imóveis pela empresa não se enquadra nesta categoria.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AFASTAMENTO.

Não havendo a “conduta dolosa” para modificar a incidência ou os valores devidos não se deve qualificar a multa. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há sempre o risco do “erro de direito”, ou seja, a qualificação jurídica inadequada dos fatos pode levar ao não oferecimento de determinado ganho à tributação. E, por consequência, não será declarado os valores não tributados, o que não se confunde com o dolo ensejador da qualificação da multa.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Não há a necessidade de se diligenciar quando constam dos autos todos os elementos necessários para a análise das questões suscitadas pela recorrente.

INTIMAÇÃO. PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) dar parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte autuada, tão somente para afastar a qualificação da multa de ofício; (ii) dar provimento aos recursos voluntários dos apontados como responsáveis solidários SAGA INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES DO BRASIL S/A e SÉRGIO ANTÔNIO GARCIA AMOROSO, para excluí-los do polo passivo da exigência tributária.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Severo Chaves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Andre Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos contra a Decisão da - 5ª Turma da DRJ/BEL (Acórdão 01-37.035, fls. 5184 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pelos recorrentes.

O processo administrativo foi formalizado em decorrência dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL incidentes sobre ganhos de capital na alienação de dois imóveis rurais, abaixo discriminadas:

- 22/12/2016 - Escritura de Cessão de Direitos (e-fls. 1967 e ss.) — Fazenda Santa Andrea (matrículas 14.387, 14.388, 14.389 e 14.390); e
- 14/11/2018 – Escritura de Compra e Venda (e-fls. 2404 e ss.) — Fazenda Renalpa I (matrículas 14.408, 14.409 e 14.410).

A contribuinte é optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

A Autoridade Fiscal relata que o SP informou valores subavaliados em sua DITR.

GC – Fazenda Santa Andrea (Escritura de Cessão de Direitos - 22/12/2016)

A contribuinte foi intimada a esclarecer por que não ofereceu à tributação do IRPJ e CSLL o ganho de capital no valor de R\$ 47.744.888,52 auferido na alienação da fazenda Santa Andrea de valor contábil de R\$ 2.255.111,48 pelo valor de R\$ 50.000.000,00, conforme informações da Declaração sobre Operações Imobiliárias — DOI, referente a uma escritura de cessão de direitos (alienada, por cessão de direitos, em 22/12/2016).

Santa Andrea (2.040 hectares, matrículas 14.387, 14.388, 14.389 e 14.390), consta da Escritura Pública Cessão de Direitos (Promessa de Compra e Venda) de 22/12/16 (e-fls. 1967-1980) que a Fazenda Santa Andrea transferiu todos os direitos e obrigações por R\$ 50 milhões.

Em resposta, apresenta Escritura Pública de cessão de direitos à diversos cessionários, constando como anuente concordante o Banco BTG Pactual S/A. Esclarece *que por força de uma garantia colateral a um financiamento concedido pelo FINEP em favor de uma sociedade coligada a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., a "Fazenda Santa Andrea" foi alienada fiduciariamente em favor do Banco BTG Pactual S/A. A "Escritura Pública de Cessão de Direitos" representa uma intenção da Sociedade Santa Andrea Agro Pecuária Ltda de vender o domínio do imóvel após a quitação da dívida garantida por este em alienação fiduciária [cf. resposta ao TDF nº 01, e-fl. 11].*

Entende que *a venda não foi aperfeiçoada, mas tão somente a constituição de um compromisso público. Assim, os valores pagos pelo cessionário/promitente comprador foram registrados como mera antecipação da venda de ativos. (Conforme anexo Razão antecipação clientes).*

Em sua resposta (e-fl. 11 e ss.; e-fls. 2014 e ss; e e-fls. 2397 e ss.), a contribuinte apresenta a Escritura de Cessão de Direitos, Laudo de Avaliação, livro diário e razão

(ACs 2015 e 2016) e balancete de dez/16. Informa que as florestas não eram utilizadas para extração de resinas. Apresenta demonstrativo de segregação contábil.

O valor da terra nua de acordo com a DITR é R\$ 13.357.268,00.

O valor de mercado da terra nua conforme o Laudo de Avaliação é de R\$ 28.273.289,00.

A interessada mesmo informou os custos em resposta ao TIF.

Relata a Autoridade que os cessionários recolheram o ITBI e declararam a aquisição.

Inicialmente, o contribuinte foi intimado a apresentar a escritura de cessão, lavrada pelo 1º TN de Osasco, como também:

- a) Justificar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, por que não ofereceu à tributação do IRPJ e CSLL o ganho de capital no valor de R\$ 47.744.888,52 auferido na alienação da fazenda Santa Andrea de valor contábil de R\$ 2.255.111,48 pelo valor de R\$ 50.000.000,00;
- b) Demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, o custo de aquisição da fazenda Santa Andrea;
- c) Apresentar cópias integrais dos contratos de alienação da fazenda Santa Andrea em 22/12/2016

Em resposta às intimações, o contribuinte informa que não houve segregação dos valores das florestas na escritura pública de cessão de direitos, como também as florestas não eram utilizadas para extração de resinas. Esclarece que apenas uma pequena parte da área total de 128,30 hectares era destinada ao plantio de florestas. O restante da área era destinado à atividade agrícola/pastoril.

Apresenta o balancete abaixo com os valores segregados:

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79			
	area total	3.564,20	2.040,10
	area plantada	1.007,60	132,10
			875,50
CONTA	31/12/2016	SANTA ANDREA	RENALPA
158.404-9 estoque agro-pastoris	1.446.106,78	1.446.106,78	-
180.405-7 terras fazenda Santa Andrea	2.255.111,48	1.290.795,39	964.316,09
180.412-0 terras fazenda Santa Andrea CPC27	40.494.603,50	27.432.493,61	13.062.109,89
180.904-0 edificações	356.880,99	356.880,99	-
180.304-3 equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	2.111.100,91	-
185.104-7 moveis e utensilios	6.150,46	6.150,46	-
187.904-9 veículos	345.452,47	345.452,47	-
191.505-3 florestas plantadas	2.184.271,37	286.365,87	1.897.905,50
191.507-0 florestas CPC29	10.020.689,49	1.313.748,59	8.706.940,90
TOTAL	59.220.367,45	34.589.095,07	24.631.272,38

Explica que a "área medida: 3.564,1910" corresponde ao total das áreas da Companhia "Santa Andrea Agro Pecuária Ltda" ou seja, a soma das fazendas Santa Andrea e Renalpa I, como se constata no laudo de avaliação anexo.

A Autoridade Fiscal considerou o ganho de capital o valor da diferença da VTN e o valor da escritura pública VTN declarado na forma do art. 8º da L. 9.393/96 observado o art. 14. Explica:

No regime do lucro presumido o ganho de capital nas alienações de investimentos e imobilizados corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil deduzido dos ganhos de avaliação a valor justo, consoante art. 25 da Lei nº 9.430/1996.

O VTN declarado na DITR 2015 era de R\$ 13.357.268,00. A Autoridade considerou o valor de mercado da terra nua conforme laudo de avaliação apresentado R\$ 28.723.289,00 (e-fls. 2119-2174). Demonstra que os ganhos decorrentes de Ajuste a Valor Justo não integraram o custo, porque não foram computados anteriormente na base de cálculo do imposto.

As terras e florestas estavam no AÑC (balancete e-fls. 1981 a 1992).

Como houve a alienação dos bens e benfeitorias juntamente com a terra nua — não houve discriminação no instrumento de transmissão —, a Autoridade separou o valor de venda de cada item para fins de apuração do ganho de capital (cf. Relatório Fiscal, e-fls. 5029 e ss.).

Separou BENS e BENFEITORIAS (no Auto de Infração o lançamento do ganho de capital está separado, uma infração se refere à alienação da terra nua e benfeitorias, a outra infração se refere à alienação das florestas e outros bens, cf. e-fls. 4974 e ss.; e-fls. 4986 e ss.).

Terra Nua e benfeitorias (em azul) = 64,44% do custo total

Florestas e Outros Bens (em amarelo) = 35,56% do custo total

Tabela constante da e-fl. 5030, marcada em cores por este Relator, para facilitar a discriminação dos valores

Apuração do custo de aquisição e valor do patrimônio alienado	Valor	Observação
1. Custo de aquisição da terra nua conforme contabilidade	1.290.795,39	Terra nua
2. Estoque agro-apastoris	1.446.106,78	Outros bens
3. Veículos	345.452,47	Outros bens
4. Custo das florestas plantadas	286.365,87	Outros bens
5. Edificações	356.880,99	Benfeitorias
6. Equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	Benfeitorias
7. Móveis e utensílios	6.150,46	Benfeitorias
8. Custo total patrimônio alienado (1+2+3+4+5+6+7)	5.842.852,87	
9. Custo total outros bens (2+3+4)	2.077.925,12	
10. Relação percentual outros bens e custo total patrimônio alienado (9/8)	35,56%	
11. Valor alienado de outros bens (10 x R\$ 50.000.000,00)	17.781.768,31	
12. Custo total terra nua e benfeitorias (1+5+6+7)	3.764.927,75	
13. Relação percentual terra nua mais benfeitorias, e custo total patrimônio alienado (12/8)	64,44%	
14. Valor alienado de terra nua e benfeitorias (13x R\$50.000.000,00)	32.218.231,69	

Em amarelo – Florestas e Outros Bens:

Valor do Custo = R\$ 2.077.925,12 (linha 09)

Valor de Alienação = R\$ 17.718.768,31 (linha 11 = 35,56% x 50.000.000)

Em Azul – Terra Nua e Benfeitorias:

Valor do Custo da = R\$ 3.764.927,75 (linha 12)

Valor da Alienação = R\$ 32.218.231,69 (linha 14 = 64,44% x 50.000.000)

Obs.: para fins de apuração do GC, a Autoridade considerou o valor de alienação de R\$ 28.723.289,00, conforme Laudo de Avaliação apresentado (cf. e-fl. 5006)

O ganho de capital na alienação da terra nua e benfeitorias, e outros bens, é determinado da maneira seguinte.

Apuração do ganho de capital na alienação da fazenda Santa Andrea	Valor - R\$
15. Valor de alienação da terra nua e benfeitorias (14)	32.218.231,69
16. Valor de mercado da terra nua conforme laudo de avaliação ou contabilidade	28.723.289,00
17. Valor de alienação dos outros bens (11)	17.781.768,31
18. Valor de alienação da terra nua, benfeitorias e outros bens (15+17)	50.000.000,00
19. Custo total da terra nua e benfeitorias (12)	3.764.927,75
20. Custo total de outros bens (9)	2.077.925,12
21. Ganho de capital na alienação da terra nua e benfeitorias (16-19)	24.958.361,25
22. Ganho de capital na alienação de florestas e outros bens (17 - 20)	15.703.843,19

Ganho de Capital da Terra Nua e Benfeitorias: aplicando-se o percentual da razão em relação ao custo total (64,44%) sobre o valor total da alienação (R\$ 50.000.000,00) resulta no valor de R\$ 32.218.231,69.

No entanto, o valor de alienação considerado para fins de ganho de capital foi de R\$ 28.723.289,00, que se refere ao valor de mercado constante do laudo de avaliação (cf. e-fls. 5021/5022).

GC = R\$ 24.958.361,25 (= 28.723.289,00 - 3.764.927,75)

Ganho de Capital das Florestas e outros bens: O valor de R\$ 17.781.768,31 se refere a aplicação da proporção do custo total (35,56%) sobre o valor da alienação (R\$ 50.000.000,00).

GC = R\$ 15.703.843,19 (= 17.781.768,31 - 2.077.925,12)

Assevera a Autoridade Fiscal que o contribuinte não recolheu o ganho de capital pelo regime de competência tampouco à medida do recebimento das parcelas.

GC - Fazenda Renalpa I (Escritura Pública de Compra Venda – 14/11/2018)

O contribuinte foi intimado a apresentar os contratos de alienação da Fazenda Renalpa I e a comprovar os valores segregados relativos à terra nua, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas.

Em resposta apresentou escritura pública de alienação da Fazenda Renalpa I e informou que não houve segregação de valores nos documentos de venda (cf. e-fls. 2397 e ss.).

A Autoridade Fiscal demonstra no quadro fornecido pela contribuinte que custo de aquisição/contábil em 31/12/2016 das terras e florestas da fazenda Renalpa era de R\$ 964.316,09 e R\$ 1.897.905,50 (e-fl. 2015):

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79			
	area total	3.564,20	2.040,10
	area plantada	1.007,60	132,10
			875,50
CONTA	31/12/2016	SANTA ANDREA	RENALPA
158.404-9 estoque agro-pastoris	1.446.106,78	1.446.106,78	-
180.405-7 terras fazenda Santa Andrea	2.255.111,48	1.290.795,39	964.316,09
180.412-0 terras fazenda Santa Andrea CPC27	40.494.603,50	27.432.493,61	13.062.109,89
180.904-0 edificações	356.880,99	356.880,99	-
180.304-3 equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	2.111.100,91	-
185.104-7 moveis e utensilios	6.150,46	6.150,46	-
187.904-9 veiculos	345.452,47	345.452,47	-
191.505-3 florestas plantadas	2.184.271,37	286.365,87	1.897.905,50
191.507-0 florestas CPC29	10.020.689,49	1.313.743,59	8.706.940,90
TOTAL	59.220.367,45	34.589.095,07	24.631.272,38

Consta da a escritura de compra e venda, a fazenda Renalpa, de 1.524 hectares, foi alienada pelo valor de R\$ 20.000.000,00. No presente caso há alienação de bens ou benfeitorias juntamente com a terra nua.

A Escritura de Compra e Venda foi lavrada em 14/11/2018 (e-fls. 2397 a 2417)

A contribuinte foi intimada a justificar porque não ofereceu os valores à tributação, a apresentar a documentação de alienação e comprovar os custos de aquisição,

Resposta ao TIPF (e-fls. 2014 e ss.).

b) Conforme balancete, segue custo de aquisição da "Fazenda Renalpa I":

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79	
area total	1.524,10
area plantada	875,50
CONTA	RENALPA
180.405-7 terras fazenda Santa Andrea	964.316,09
180.412-0 terras fazenda Santa Andrea	13.062.109,89
191.505-3 florestas plantadas	1.897.905,50
191.507-0 florestas plantadas	8.706.940,90
TOTAL	24.631.272,38

c) Com relação a esse item informamos que não houve o oferecimento à tributação pois não houve ganho de capital na alienação dos ativos florestais "Fazenda Renalpa I", destaca-se:

CUSTO DE AQUISIÇÃO	24.631.272,38
VALOR ALIENADO EM 14/NOV/2018	20.000.000,00
CONFORME ESCRITURAS PÚBLICAS	
RESULTADO NEGATIVO DA OPERAÇÃO	4.631.272,38

Desse modo, a Autoridade Fiscal apurou o ganho de capital considerando o valor relativo às benfeitorias e da terra nua separadamente do valor relativo às florestas e outros bens, conforme tabela a seguir.

Apuração do custo de aquisição e valor do patrimônio alienado	Valor	Observação
1. Custo de aquisição da terra nua conforme contabilidade	964.316,09	Terra nua
2. Custo das florestas plantadas	1.897.905,50	Outros bens
3. Custo total patrimônio alienado (1+2)	2.862.221,59	
4. Relação percentual outros bens e custo total patrimônio alienado (2/3)	66,31%	
5. Valor alienado de outros bens (4 x R\$ 20.000.000,00)	13.261.764,96	
6. Relação percentual terra nua e custo total patrimônio alienado (1/3)	33,69%	
7. Valor alienado de terra nua (6 x R\$ 20.000.000,00)	6.738.235,04	

Em amarelo – Florestas e Outros Bens:

Valor do Custo = R\$ 1.897.905,50 (linha 02)

Valor de Alienação = R\$ 13.261.764,96 (linha 05 = 66,31% x 20.000.000)

Em Azul – Terra Nua e Benfeitorias:

Valor do Custo = R\$ 964.316,09 (linha 1)

Valor da Alienação = R\$ 6.738.235,04 (linha 07 = 33,69% x 20.000.000)

O ganho de capital na alienação da terra nua e benfeitorias, como das florestas e outros bens, foi determinado da maneira seguinte.

Apuração do ganho de capital na alienação da fazenda Renalpa	Valor - R\$
8. Valor de alienação da terra nua (7)	6.738.235,04
9. Valor da terra nua declarada na DITR exercício 2011 transmitida em 08/09/2011	2.645.566,61
10. Custo de aquisição da terra nua recebida da Baronesa em 28/01/2012 em devolução pelo valor contábil	0,00
11. Valor da terra nua DITR exercício 2018	8.782.364,22
12. Valor de alienação dos outros bens (5)	13.261.764,96
13. Valor de alienação da terra nua e outros bens (8+12)	20.000.000,00
14. Ganho de capital na alienação da terra nua (8-1)	5.773.918,95
15. Ganho de capital na alienação de florestas e outros bens (12-2)	11.363.859,46

GC da Terra Nua e Benfeitorias é de R\$ 5.773.918,96 (= 6.738.235,04 - 964.316,09)

GC das Florestas e Outros Bens é de R\$ 11.363.859,46 (= 13.261.764,96 - 1.897.905,50)

Da Multa Qualificada e da Solidariedade Tributária Passiva (e-fls. 5042 e ss.)

Qualificou a multa, considerando que agiu dolosamente, porque não recolheu, não declarou e não escriturou os valores referente aos tributos (cf. item III, e-fl. 5043).

Na sequência, transcrevo excertos dos principais atos processuais deste processo.

Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 5186 e ss.)

Transcrevo relatório da decisão que resume os fatos até aquele momento:

Lançamento

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 5.003 a 5.045, a contribuinte Santa Andrea Agro Pecuária LTDA, pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, foi submetida a procedimento fiscal através do qual se constatou a falta de apuração e pagamento/declaração de débitos de IRPJ e CSLL reflexo incidentes sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Foram apuradas as seguintes infrações:

1. Omissão de ganho de capital na alienação da fazenda Santa Andrea

Intimada a justificar os motivos do não oferecimento à tributação do ganho de capital auferido na alienação do imóvel acima, a contribuinte apresentou a seguinte resposta:

(...) por força de uma garantia colateral a um financiamento concedido pelo FINEP em favor de uma sociedade coligada a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., a "Fazenda Santa Andrea" foi alienada fiduciariamente em favor do Banco BTG Pactual S/A. A "Escritura Pública de Cessão de Direitos" representa uma intenção da Sociedade Santa Andrea Agro Pecuária Ltda de vender o domínio do imóvel após a quitação da dívida garantida por este em alienação fiduciária. Não à toa o Banco BTG Pactual S/A, na qualidade de credor fiduciário, figura na escritura de cessão de direitos como anuente. Pelo acima exposto, resta claro que a venda não foi aperfeiçoada, mas tão somente a constituição de um compromisso público. Assim, os valores pagos pelo cessionário/promitente comprador foram registrados como mera antecipação da venda de ativos. (Conforme anexo Razão antecipação clientes). Finalmente, após a quitação da dívida garantida e desoneração da fazenda é que haverá a efetiva venda e o consequente recebimento do preço momento no qual a sociedade vendedora irá apurar o eventual ganho de capital.

A autoridade lançadora relata que a alienação em análise foi registrada em escritura pública com a transferência de todos os direitos e obrigações decorrentes da Fazenda Santa Andrea pelo valor de R\$ 50.000.000,00. Informa que houve recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e que os adquirentes pessoas físicas declararam suas respectivas parcelas nas DIRPF do ano-calendário de 2016 ou as escrituraram, no caso de pessoas jurídicas, em sua contabilidade.

Refutando as alegações trazidas pela contribuinte no decorrer do procedimento fiscal em relação ao momento de ocorrência do fato gerador e à possibilidade de diferimento da tributação em vendas parceladas, a Autoridade tributária esclarece:

Para fins de tributação do ganho de capital, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da alienação, tais como, as realizadas por cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos, ainda que o registro da transferência da propriedade das terras esteja pendente (...)

(...)

*A possibilidade de diferimento da tributação de vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço parcelado somente é aplicável para optantes do lucro real. Não há previsão de diferimento da tributação para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido. **No entanto, o contribuinte não recolheu o ganho de capital pelo regime de competência tampouco à medida do recebimento das parcelas.***

O relatório ainda traz os valores de aquisição e de venda bem como o ganho de capital apurados:

No presente caso há alienação de bens ou benfeitorias juntamente com a terra nua, sem que o instrumento de transmissão identifique separadamente o valor da terra nua. Assim, o valor de venda atribuído aos bens ou benfeitorias foi determinado da maneira descrita a seguir:

a) como custo de aquisição, o valor em reais, separadamente dos bens e das benfeitorias, somando-se em seguida o valor das benfeitorias ao da terra nua

b) como valor de alienação, a parcela do valor recebido na venda do patrimônio correspondente aos bens e as benfeitorias, calculada da seguinte forma:

b.1) determinada a relação percentual entre o custo de aquisição em reais dos bens, e posteriormente em separado das benfeitorias, e o custo total em reais do patrimônio alienado, ou seja, do imóvel rural (terra nua e benfeitorias) somado ao dos bens.

b.2) aplicado o percentual apurado conforme o item anterior sobre o valor de alienação do patrimônio, constante do instrumento de transmissão.

b.3) o valor encontrado relativo às benfeitorias somou-se ao valor da terra nua, enquanto que o relativo aos bens considerou-se isoladamente.

Apuração do custo de aquisição e valor do patrimônio alienado	Valor	Observação
1. Custo de aquisição da terra nua conforme contabilidade	1.290.795,39	Terra nua
2. Estoque agro-apastoris	1.446.106,78	Outros bens
3. Veículos	345.452,47	Outros bens
4. Custo das florestas plantadas	286.365,87	Outros bens
5. Edificações	356.880,99	Benfeitorias
6. Equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	Benfeitorias
7. Móveis e utensílios	6.150,46	Benfeitorias
8. Custo total patrimônio alienado (1+2+3+4+5+6+7)	5.842.852,87	
9. Custo total outros bens (2+3+4)	2.077.925,12	
10. Relação percentual outros bens e custo total patrimônio alienado (9/8)	35,56%	
11. Valor alienado de outros bens (10 x R\$ 50.000.000,00)	17.781.768,31	
12. Custo total terra nua e benfeitorias (1+5+6+7)	3.764.927,75	
13. Relação percentual terra nua mais benfeitorias, e custo total patrimônio alienado (12/8)	64,44%	
14. Valor alienado de terra nua e benfeitorias (13x R\$50.000.000,00)	32.218.231,69	

Apuração do ganho de capital na alienação da fazenda Santa Andrea	Valor - R\$
15. Valor de alienação da terra nua e benfeitorias (14)	32.218.231,69
16. Valor de mercado da terra nua conforme laudo de avaliação ou contabilidade	28.723.289,00
17. Valor de alienação dos outros bens (11)	17.781.768,31
18. Valor de alienação da terra nua, benfeitorias e outros bens (15+17)	50.000.000,00
19. Custo total da terra nua e benfeitorias (12)	3.764.927,75
20. Custo total de outros bens (9)	2.077.925,12
21. Ganho de capital na alienação da terra nua e benfeitorias (16-19)	24.958.361,25
22. Ganho de capital na alienação de florestas e outros bens (17 - 20)	15.703.843,19

2. Omissão de ganho de capital na alienação da fazenda Renalpa I

De acordo com o relatório fiscal:

O contribuinte foi intimado por meio do TIPF a: apresentar os contratos particulares e públicos de alienação da Fazenda Renalpa I; demonstrar o custo de aquisição e por que não houve o oferecimento à tributação do ganho de capital na alienação. Em resposta, o contribuinte somente forneceu cópias do registro de transferência no registro de imóvel, deixou de apresentar os contratos e escrituras

de compra e venda, e alegou que o custo de aquisição foi de R\$ 24.631.272,38, obtendo resultado negativo na operação.

(...)

Segundo a escritura de compra e venda, a fazenda Renalpa, de 1.524 hectares, foi alienada pelo valor de R\$ 20.000.000,00.

Nos mesmos moldes do item anterior, a contribuinte não apresentou a segregação do valor da terra nua:

No presente caso há alienação de bens ou benfeitorias juntamente com a terra nua, sem constar de contratos particulares ou públicos da transmissão, segregação do valor da terra nua. Assim, o valor de venda atribuído aos bens ou benfeitorias foi determinado da maneira descrita a seguir descrita.

a) como custo de aquisição, o valor em reais, separadamente dos bens e das benfeitorias, somando-se em seguida o valor das benfeitorias ao da terra nua

b) como valor de alienação, a parcela do valor recebido na venda do patrimônio correspondente aos bens e as benfeitorias, calculada da seguinte forma:

b.1) determinada a relação percentual entre o custo de aquisição em reais dos bens, e posteriormente em separado das benfeitorias, e o custo total em reais do patrimônio alienado, ou seja, do imóvel rural (terra nua e benfeitorias) somado ao dos bens.

b.2) aplicado o percentual apurado conforme o item anterior sobre o valor de alienação do patrimônio, constante do instrumento de transmissão.

b.3) o valor encontrado relativo às benfeitorias somou-se ao valor da terra nua, enquanto que o relativo aos bens considerou-se isoladamente.

Apuração do custo de aquisição e valor do patrimônio alienado	Valor	Observação
1. Custo de aquisição da terra nua conforme contabilidade	964.316,09	Terra nua
2. Custo das florestas plantadas	1.897.905,50	Outros bens
3. Custo total patrimônio alienado (1+2)	2.862.221,59	
4. Relação percentual outros bens e custo total patrimônio alienado (2/3)	66,31%	
5. Valor alienado de outros bens (4 x R\$ 20.000.000,00)	13.261.764,96	
6. Relação percentual terra nua e custo total patrimônio alienado (1/3)	33,69%	
7. Valor alienado de terra nua (6 x R\$ 20.000.000,00)	6.738.235,04	

Desta forma, o ganho de capital na alienação da terra nua e outros bens foi determinado da maneira seguinte. A fazenda Renalpa retornou para a Santa Andrea Agro Pecuária em janeiro de 2012 pelo valor contábil da terra nua de R\$ 0,00, sem aumentar o valor da conta de capital social. Assim, considerou-se como custo de aquisição/contábil da terra nua o valor registrado na contabilidade de R\$ 964.316,09 na data da alienação de novembro de 2018.

Apuração do ganho de capital na alienação da fazenda Renalpa	Valor - R\$
8. Valor de alienação da terra nua (7)	6.738.235,04
9. Valor da terra nua declarada na DITR exercício 2011 transmitida em 08/09/2011	2.645.566,61
10. Custo de aquisição da terra nua recebida da Baronesa em 28/01/2012 em devolução pelo valor contábil	0,00
11. Valor da terra nua DITR exercício 2018	8.782.364,22
12. Valor de alienação dos outros bens (5)	13.261.764,96
13. Valor de alienação da terra nua e outros bens (8+12)	20.000.000,00
14. Ganho de capital na alienação da terra nua (8-1)	5.773.918,95
15. Ganho de capital na alienação de florestas e outros bens (12-2)	11.363.859,46

Além do sujeito passivo, foram incluídos no pólo passivo das autuações os seguintes responsáveis tributários solidários:

1. Saga Investimento e Participações do Brasil SA, CNPJ 02.053.186/0001-72

A empresa Saga Investimento e Participações do Brasil S/A1: é sócia majoritária da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda com 99,99% das quotas; tem como diretor presidente o Sr. Sérgio Antônio Garcia Amoroso; anuiu com a alienação da fazenda Santa Andrea (vide escritura pública de cessão de direitos às fls. 1967 a 1980), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação; aprovou a alienação da fazenda Renalpa (vide ata de reunião de sócios quotistas de 11/09/2017 às fls. 2896 a 3044), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação.

Assim sendo, a empresa Saga Investimento e Participações do Brasil S/A deve responder solidariamente pelos débitos tributários da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, nos termos do art. 124, I, do CTN, que estabelece a solidariedade pelo adimplemento das obrigações tributárias de pessoas que possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

2. Sérgio Antônio Garcia Amoroso, CPF 761.086.608-30

Sérgio Antônio Garcia Amoroso: diretor presidente da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda; sócio da Santa Andrea Agro Pecuária; diretor presidente da sócia majoritária Saga Investimento e Participações do Brasil S/A; representou a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda na alienação da fazenda Santa Andrea (vide escritura pública de cessão de direitos às fls. 1967 a 1980), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação; representou a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda na alienação da fazenda Renalpa (vide escritura de compra e venda às fls. 2397 a 2417), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação. Assim sendo, pelo fato do sócio administrador Sérgio Antônio Garcia Amoroso ter exercido a administração ou gerência da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda com prática de atos com infração à lei, pondo em execução a sonegação e a fraude, este deve responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos do art. 135 do CTN.

A Autoridade Tributária relata que a multa qualificada, prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, foi aplicada com base nas seguintes constatações:

O sujeito passivo Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, por meio dos seus sócios, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de:

a) não oferecer à tributação os vultosos ganhos de capital na alienação das fazendas Santa Andrea e Renalpa;

- b) não declarar em DCTF os tributos incidentes sobre ganhos de capital na alienação das fazendas Santa Andrea e Renalpa;*
- c) não declarar na ECF (Escrituração contábil fiscal) os valores de ganhos na alienação da fazenda Santa Andrea;*
- d) não contabilizar a obrigação de IRPJ e CSLL a recolher sobre os ganhos de capital na alienação das fazendas;*
- e) não oferecer à tributação a realização dos vultosos ganhos na avaliação a valor justo das fazendas Santa Andrea e Renalpa.*

Impugnação Santa Andrea Agro Pecuária LTDA

O sujeito passivo principal protocolou a impugnação de fls. 5.138 a 5.164 alegando, em síntese, que:

- *"(...) muito embora tenha classificado os dois itens dos autos de infração de forma objetiva, não constam das autuações os motivos pelos quais foram desconsideradas as respostas apresentadas aos TIF, bem como a documentação apresentada, que provam que não houve no caso omissão de ganho de capital quando da cessão de direitos envolvendo a Fazenda Santa Andrea e quando da compra e venda da Fazenda Renalpa, bem como que parte dos bens será venda da terra nua e parte de ativo florestal (receita operacional)."*
- *Os lançamentos devem ser declarados nulos pois "decorrem de levantamento mal elaborado, em flagrante violação ao princípio da verdade material e da legalidade;*
- *Em relação à omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Santa Andrea, a contribuinte defende que não houve ganho de capital "mas apenas e tão somente a cessão de direitos da Impugnante a terceiros, por meio de Escritura Pública de Cessão de Direitos, CONDICIONADA à prévia quitação de dívida perante o Banco BTG Pactual S/A que também figurou na escritura de cessão de direitos como anuente (...);"*
- *"(...) na remotíssima hipótese de se entender tributável esta operação, apesar de não haver compra e venda, deve-se seguir no caso o disposto no art. 19 da Lei 9.393/96, que determina que a apuração do ganho de capital de imóvel rural é feita com base no VTN declarado (...);"*
- *"O valor da venda de ativo florestal também não pode integrar a base de cálculo do suposto ganho de capital, pois esta venda é receita operacional da Impugnante, que como tal deve ser tributada segundo seu regime de apuração (...);"*
- *"Na remotíssima hipótese de se entender que houve ganho de capital, a Impugnante requer que o processo seja encaminhado para retificação do valor de IRPJ e CSLL lançados, por meio de diligência fiscal, o que desde já se requer";*
- *"Em casos como o presente, onde a suposta alienante é empresa que possui dentre suas atividades o reflorestamento para posterior extração de resinas e madeira destinadas à indústria, a própria RFB já decidiu que as receitas de venda de florestas compõem a sua receita bruta operacional, conforme Solução de Consulta COSIT nº 23/2019";*

- *Sobre a omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa, a Santa Andrea Agro Pecuária LTDA defende que não se pode falar em valores a tributar tendo em vista que a alienação em tela foi realizada por valor inferior ao do custo de aquisição e que as avaliações do referido imóvel citadas pela fiscalização foram necessárias para operações realizadas em 2011 e 2012 e eventual apuração de IRPJ e CSLL delas decorrentes já teria sido alcançada pela decadência;*
- *"Na remotíssima hipótese de se entender tributável esta operação, deve seguir-se o disposto no art. 19 da Lei 9.393/96, que determina que a apuração do ganho de capital de imóvel rural é feita com base no VTN declarado (...);"*
- *"O valor da venda de ativo florestal também não pode integrar a base de cálculo do suposto ganho de capital, pois esta venda é receita operacional da Impugnante, que como tal deve ser tributada segundo seu regime de apuração (...);"*
- *"Na remotíssima hipótese de se entender que houve ganho de capital, a Impugnante requer que o processo seja encaminhado para retificação do valor de IRPJ e CSLL lançados, por meio de diligência fiscal, o que desde já se requer";*

Sobre a multa qualificada, alega que se trata de penalidade abusiva, inaplicável ao caso concreto:

(...) no caso presente não restou provada ou mesmo indicada qualquer hipótese de sonegação, fraude ou conluio, pois a Impugnante e seus parceiros não praticaram ou deixaram de praticar quaisquer atos com o intuito de impedir ou retardar o pagamento de tributos.

Realmente, a Impugnante realizou operações com terceiros as quais foram devidamente registradas e declaradas aos órgãos competentes, tanto assim que o d. Fiscal Autuante teve acesso a todos os elementos necessários à lavratura dos autos de infração.

Portanto, o que houve no caso foi no máximo um erro de procedimento/entendimento por parte da Impugnante ao realizar as operações de cessão de direitos da Fazenda Santa Andrea e alienação da Fazenda Renalpa, sem qualquer fraude, dolo ou simulação!

(...)

De fato, para o agravamento da multa há a necessidade de se demonstrar o intuito de sonegar, fraudar ou agir com conluio, não sendo admitidas menções genéricas a esse respeito, sendo que pela ausência de provas a multa deve ser no mínimo reduzida a seu patamar regular.

Ainda sobre a multa, solicita que eventual decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 640.452 com repercussão geral seja aplicada ao presente litígio.

Impugnação Saga Investimento e Participações do Brasil SA

A pessoa jurídica acima protocolou impugnação solicitando que as questões preliminares e de mérito apresentadas pelo sujeito passivo principal sejam analisadas, cancelando-se os Autos de Infração e as multas.

Alega que a responsabilidade a ela atribuída deve ser afastada com base nos seguintes argumentos:

(...) é improcedente a cobrança contra a Impugnante, pois não existe nos autos prova de nenhum ato de dolo fraude ou simulação da Impugnante que justifique sua inclusão no feito, nos termos do art. 124, I do CTN.

(...) não há prova nos autos de que a Impugnante atuou deliberadamente (ou não) para a suposta (i) omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Santa Andrea e para a suposta (ii) omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa.

Isto porque, o interesse comum a que faz menção o art. 124, I do CTN não deve ser apenas um interesse econômico, mas também um interesse jurídico nas situações que ensejaram as supostas omissões de ganho de capital, o que não ocorreu no presente caso.

Verifica-se, assim, que ao contrário do que sustenta o d. Fiscal Autuante, é improcedente a cobrança e não há no caso fundamento para a responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I do CTN, pois não existe prova de nenhum ato do Impugnante que enseje sua corresponsabilidade.

(...)

Vale dizer, entendeu o d. Fiscal Autuante que a Impugnante seria responsável solidária no presente feito, pois essa teria interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias que ensejaram as presentes autuações.

E as conclusões a que chegou a d. Fiscalização decorreram do fato de que a Impugnante:

- 1) é sócia majoritária da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda;*
- 2) anuiu com a alienação da fazenda Santa Andrea; e*
- 3) aprovou a alienação da fazenda Renalpa.*

Ocorre, porém, que o interesse comum a que faz menção o art. 124, I do CTN não deve ser apenas um interesse econômico, mas também um interesse jurídico nas situações que ensejaram as supostas omissões de ganho de capital, o que não existe no caso presente.

Argumenta que o simples vínculo societário não justifica a solidariedade e que "não há qualquer prova da ocorrência de ato ou fato de caráter doloso ou culposo por parte da Impugnante que tenha ensejado as situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em questão."

Impugnação Sérgio Antônio Garcia Amoroso

Sérgio Antônio Garcia Amoroso apresentou a impugnação de fls. 5.119 a 5.134 solicitando que as questões preliminares e de mérito apresentadas pelo sujeito passivo principal sejam analisadas, cancelando-se os Autos de Infração e as multas correspondentes.

Quanto à responsabilidade solidária, argumenta:

(...) é improcedente a cobrança contra a Impugnante, pois não existe nos autos prova de nenhum ato de excesso de poderes, dolo, fraude ou simulação, do Impugnante, que justifique sua inclusão no feito, nos termos do art. 135 do CTN.

Pelo contrário, salvo pela condição de administrador e a presunção de que o mesmo praticou algum ato neste sentido, não existe um único documento que

evidencie qualquer prática do Impugnante no sentido de atrapalhar ou fraudar o Fisco. (...)

Ora, para que possa haver a corresponsabilidade, como pretendeu, o d. Fiscal Autuante deveria ter indicado os atos praticados pelo Impugnante e não apenas afirmar que o mesmo é responsável solidário porque é diretor presidente e sócio da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., além de diretor presidente da Saga Investimento e Participações do Brasil S/A.

O vínculo societário não legitima a solidariedade invocada, sendo necessário a prática de algum ato específico para que se possa indicar o Impugnante como corresponsável pela infração supostamente cometida pela empresa. (...)

Vale dizer, entendeu o d. Fiscal Autuante que o Impugnante seria responsável solidário no presente feito, pois esse teria “exercido a administração ou gerência da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda. com prática de atos com infração à lei, pondo em execução a sonegação e a fraude”.

E as conclusões a que chegou a d. Fiscalização decorreram do fato de que o Impugnante:

- 1) é diretor presidente da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda;*
- 2) é sócio da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda;*
- 3) é diretor presidente da Saga Investimento e Participações do Brasil S/A;*
- 4) representou a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda na alienação da fazenda Santa Andrea; e*
- 5) representou a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda na alienação da fazenda Renalpa.*

Ocorre, porém, que não há no caso dos autos qualquer prova da ocorrência de ato ou fato de caráter doloso ou culposo por parte do Impugnante que tenha ensejado as situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em questão.

Em 21/08/2019 a Santa Andrea Agro Pecuária LTDA e a Saga Investimento e Participações do Brasil S.A. informaram ter apresentado pedido de recuperação judicial e solicitaram que todas as intimações relativas a este processo sejam efetuadas em nome do advogado por elas designado.

A 5ª Turma da DRJ/BEL por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada (conjunta), mantendo o crédito tributário exigido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 22/12/2016, 14/11/2018

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR DO IRPJ.

Presentes os elementos que caracterizam a compra e venda do bem imóvel, materializa-se a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, que não é afastado pela existência de cláusula adjeta de alienação fiduciária no negócio celebrado.

IRPJ. CSLL. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ATIVO FLORESTAL.

Nas empresas que adotam o regime do lucro presumido, a venda de bem contabilizado no não circulante, como é o caso do ativo florestal, deve ser tributada na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

INTERESSE COMUM. PARECER COSIT Nº 04/2018.

São solidariamente obrigadas à satisfação do crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Assinale-se, consoante registra o Parecer Cosit/RFB nº 04, de 10/12/2018, que a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I, do art. 124, do CTN, demanda a comprovação da participação do responsável tributário no fato gerador do tributo.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Caracterizado o interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações autuadas, correta é a atribuição de responsabilidade solidária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCESSO DE PODER. INFRAÇÃO DE LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado devem ser responsabilizados pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Uma vez caracterizadas as condições previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme dispõe o § 1º do mesmo artigo deste diploma legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 22/12/2016 a 14/11/2018

PRELIMINARES. REQUISITOS. LANÇAMENTO. NULIDADES.

São válidos os lançamentos quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.

Descabe apreciar em sede de contencioso administrativo fiscal alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.

A impugnação mencionará as diligências ou perícias que a impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a esses requisitos.

INTIMAÇÃO. PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, é prevista a intimação unicamente ao domicílio fiscal do sujeito passivo, sendo incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Dos Recursos Voluntários

Em síntese, os recorrentes reiteram as razões expostas na “impugnação conjunta” e acrescentam:

III - DAS NULIDADES DA AUTUAÇÃO

Como exposto acima, a d. 5ª Turma da DRJ/BEL entendeu que não houve nulidade na autuação, pelos seguintes fundamentos:

"Os impugnantes defendem que os Autos de Infração, as Multas e os Termos de Responsabilidade devem ser anulados por falta de motivação fática e legal e falhas nos levantamentos, afrontando os princípios da verdade material, da legalidade da ação administrativa e da ampla defesa.

(...)

Preliminarmente, cabe ressaltar que é improcedente a preliminar de nulidade dos lançamentos arguida pelos Impugnantes. O Decreto n.º 70.235/72 nos arts. 59 e 604 disciplina os casos de nulidade no Processo Administrativo Fiscal.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Não se evidencia nos autos a ocorrência de quaisquer das hipóteses mencionadas, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, os enquadramentos legais e os demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL. Também não se vislumbra nenhum prejuízo ao exercício do direito de defesa dos interessados pois todos os envolvidos foram devidamente cientificados e apresentaram suas impugnações, rebatendo de maneira clara e objetiva os lançamentos, as multas e as responsabilidades solidárias. Registre-se que alegações relativas aos levantamentos e à apuração das bases de cálculo serão apreciadas posteriormente, por se tratar de questões ligadas ao mérito do litígio." (grifos nossos)

Ocorre, porém, "data maxima venia", que, ao contrário do quanto decidido pela d. 5ª Turma da DRJ/BEL, embora o d. Fiscal Autuante tenha classificado os dois itens dos autos de infração de forma objetiva e descrito os fatos (conforme sua interpretação), **não consta das autuações os motivos pelos quais entendeu que poderiam ser exigidos valores de IRPJ e CSLL do Recorrente, nem em que medida se comprovaria a sua responsabilidade solidária.**

De fato, no que diz respeito à cessão/alienação das fazendas, não demonstrou o d. Fiscal Autuante qual o interesse jurídico (e não só econômico) do Recorrente na operação nas quais supostamente houve omissão do ganho de capital.

Da mesma forma **não consta dos autos nenhum ato do Recorrente que justifique a aplicação do art. 135 do CTN, nem muito menos do agravamento da multa**, que foi feito unicamente com base na intenção do Fiscal de agravar a cobrança.

Realmente, **toda a contabilização da operação estava correta e o d. Fiscal não precisou de nenhum trabalho além de ver a contabilidade, que estava absolutamente regular, para identificar as supostas infrações, de modo que não existe no caso prova ou indício de fraude, dolo ou simulação.**

Todavia, estes aspectos foram desconsiderados pelo v. acórdão, que se limitou a defender a clareza na descrição dos fatos pelo d. Fiscal Autuante e a inexistência de prejuízo ao exercício do direito de defesa do Recorrente.

Ocorre que, **FALTA AOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM QUESTÃO A NECESSÁRIA E ADEQUADA MOTIVAÇÃO FÁTICA E LEGAL**, quer porque as normas legais invocadas para fundamentar a responsabilidade solidária não se subsomem aos fatos descritos, pois, toda a documentação contábil da Santa Andrea atesta o contrário, quer porque os fatos narrados são equívocos e sem conteúdo, do que decorre sua nulidade.

Com efeito, o **lançamento tributário** é, nos termos do artigo 142 do CTN, o procedimento administrativo tendente, dentre outras finalidades, "... o verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente..." (grifos nossos)

Pelo lançamento a autoridade competente busca **constatar a ocorrência concreta do evento** descrito na lei como **necessário e suficiente** ao nascimento da obrigação fiscal correspondente.

Este evento deve ser certo e determinado, não pode ser genérico ou alternativo, e deve ser **expressamente declinado e identificado** pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento, até como forma de permitir o exercício pelo autuado do amplo direito de defesa.

Assim, de um lado, o lançamento, como ato administrativo, para ser válido deve apoiar-se numa **disposição legal** que o preveja e, ao mesmo tempo, deverá ser praticado apenas e tão somente se a situação de fato concretamente verificada for aquela que a própria lei contempla como autorizadora da sua prática.

Consentâneo com esta norma, os itens III e IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo no âmbito federal, preveem que a notificação fiscal deverá conter, obrigatoriamente, "***a descrição do fato***" e "***a disposição legal infringida e a penalidade aplicável***".

O "fato" a que se refere o Decreto nº 70.235/72 não é um fato qualquer, aleatoriamente escolhido pela autoridade fiscal para ser consignado no lançamento. Ao contrário, **só atenderá o requisito previsto no CTN e no Decreto a indicação de fato que seja por força de lei hábil a determinar a consequência que se pretende atribuir ao sujeito passivo.**

Esta exigência nada mais é do que decorrência do princípio da legalidade da ação administrativa que tem como base jurídica o art. 59, II da Constituição Federal, dispositivo que figura há décadas em nosso ordenamento fundamental e estabelece que:

"II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

Após o advento da Constituição Federal de 1988, o princípio da legalidade dos atos administrativos mereceu formulação explícita e clara, por força do art. 37 do Texto Constitucional, o qual estabelece de forma inequívoca que:

*"Art. 37 - A **administração pública** direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade (...)" (grifos nossos)*

Ou seja, todo ato administrativo, para ser válido, deve apoiar-se numa dupla demonstração (i) da existência de lei autorizadora da sua emanção; o denominado motivo legal; e (ii) da verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento daquele ato; o denominado motivo de fato.

Faltando qualquer destes elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade, pois, **inexistindo autorização legal**, o ato terá sido praticado sem fundamento, e **inexistindo o motivo de fato**, o ato terá sido praticado em hipótese que a própria lei não autorizava. Com isto, descumprir-se-á, da mesma forma, a lei porque esta só admite a realização de atos nas situações, e apenas naquelas, que ela expressamente autoriza.

Por estas razões, a doutrina erige o motivo como um dos requisitos necessários de todo ato administrativo, bastando lembrar a lição de HELY LOPES MEIRELLES a respeito, ao dizer que:

*"O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: **competência, finalidade, forma, motivo e objeto**." ("Direito Administrativo Brasileiro", 13ª ed. pág. 110, grifamos).*

E, mais adiante, conceitua o motivo, dizendo que:

*"**Motivo** - O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo." (op.cit., pág. 113, grifamos).*

Ora, na medida em que os motivos legal e fático se apresentam como requisitos essenciais para a própria validade do ato administrativo ambos devem coexistir no próprio momento em que o ato é editado. Se no momento da emanção um dos dois não existe, ou não são coerentes entre si, carece o ato administrativo de motivo e, por consequência, é ilegal.

Em matéria tributária onde impera o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada (art. 150,1 da Constituição Federal), esta exigência é ainda maior a ponto de nossos Tribunais, inclusive administrativos, reiteradamente decidirem que é requisito de validade da notificação fiscal que ele contenha a caracterização precisa não só da falta cometida como do dispositivo legal violado, uma vez que as acusações fiscais não suficientemente comprovadas originarão o cerceamento de defesa, como pode ser verificado pela decisão abaixo transcrita:

"LANÇAMENTO FISCAL. RELATÓRIO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO. NULIDADE. A motivação deficiente no lançamento fiscal gera a anulação do ato, visto que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispôs em seu art. 2B que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação. O relatório fiscal é peça necessária para a validação do lançamento, pois objetiva a exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, deforma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensejar o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal. Processo Anulado. Crédito Tributário Exonerado. (CARF, 2ª Seção, 1ª Turma da Terceira Câmara, Acórdão nº. 2301-01.001, DJ 21/02/2011; grifos nossos).

Portanto, a indicação correta do motivo legal e a precisa e perfeita descrição dos fatos são requisitos indispensáveis à validade do ato administrativo sempre que a aplicação da lei o exigir ou quando se tratar de situações jurídicas subjetivas, onde as provas não podem ser desconsideradas ("in dubium pro contribuinte").

No caso concreto, ao contrário do quanto decidido pela d. 5ª Turma da DRJ/BEL, o que se verifica é que o d. Fiscal Autuante preferiu desconsiderar as informações prestadas, indicando a Recorrente como corresponsável na cobrança, sem qualquer motivação real para tanto, salvo sua condição de vinculado às empresas.

De fato, se o d. Fiscal Autuante tivesse compreendido as informações, deveria ter constado das autuações os motivos pelos quais foram as mesmas desconsideradas e não simplesmente alegações como a de que o Recorrente é responsável solidário.

O vínculo societário não legitima a solidariedade invocada, sendo necessária a prática de algum ato específico para que se possa indicar o Recorrente como corresponsável pela infração supostamente cometida pela Santa Andrea, o que igualmente não enfrentou o v. acórdão recorrido.

Aliás, neste ponto, novamente, cabe ressaltar que a própria aplicação de multa agravada de 150% no caso presente só pode se justificar por esta falta de compreensão dos fatos, que é o fundamento desta nulidade por falta de motivação.

Isto porque, com o devido respeito, ao contrário do que sustenta a fiscalização neste item de agravamento da multa, e como provado pela Santa Andrea em sua impugnação, a que se reporta para evitar desnecessária repetição, todas as intimações recebidas foram respondidas, os documentos entregues provam que as infrações não ocorreram e tudo estava corretamente contabilizado, não havendo que se falar em simulação, fraude ou sonegação, muito menos por parte do Recorrente.

Verifica-se, assim, por todo o acima exposto, que por vício na motivação de direito e de fato, os presentes autos de infração não merecem prosperar, devendo ser reformado o v. acórdão da 5ª Turma da DRJ/BEL, para ser de plano reconhecida a sua nulidade.

Mas não é só.

IV. DA NECESSIDADE DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO QUANTO AO MÉRITO

Considerando, porém, que a autuação está dividida em 02 tópicos distintos, a Recorrente informa que seu recurso também tentará obedecer a ordem sequencial dos argumentos utilizados, conforme os seguintes tópicos:

- a) PARTE I: Omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Santa Andrea; e
- b) PARTE II: Omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa.

Senão, vejamos

IV.1. - PARTE I: DA NÃO OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA SUPOSTA ALIENAÇÃO DA FAZENDA SANTA ANDREA

Em relação à "PARTE I", entendeu a d. DRJ/BEL que a Recorrente realizou a alienação da Fazenda Santa Andrea em quatro partes distintas, havendo ganho de capital, nos seguintes termos:

"Os interessados questionam os lançamentos correspondentes à fazenda Santa Andrea com base nos seguintes argumentos:

(...)

A alienação fiduciária de bem imóvel encontra-se regulada pela Lei nº 9.514, de 1997, com destaque para os artigos a seguir:

(...)

Portanto, pela alienação fiduciária de bem imóvel constitui-se um direito real de garantia, que tem por escopo oferecer maior segurança ao credor, no caso de inadimplemento do débito pelo devedor fiduciante.

Vale ressaltar que, comumente, a alienação fiduciária envolve outros dois negócios jurídicos que a precedem: (i). compra e venda; (ii). assunção de uma dívida/mútuo (em geral, contraído junto a uma instituição financeira), cujos efeitos jurídicos devem ser compreendidos separadamente da alienação fiduciária, pois, apesar de coligados, eles são distintos.

Pelo instrumento de compra e venda, o comprador adquire um bem. Para pagamento do preço pactuado assume uma dívida. E, para garantir o cumprimento dessa obrigação, transfere a propriedade do bem ao credor da dívida. Em geral, o vendedor não figura no pacto de garantia, que é celebrado entre uma entidade financiadora e o devedor.

Presentes os elementos que caracterizam a compra e venda do bem imóvel: partes, objeto, preço, consentimento e forma, configura-se o negócio celebrado como situação jurídica definitivamente constituída, materializando-se, nos termos do artigo 116, II, do CTN, a ocorrência do fato gerador dos impostos correspondentes, como o imposto de renda sobre o ganho de capital e o imposto sobre o transmissão de bens imóveis. O fato gerador não é afastado pela existência de cláusula adjeta de alienação fiduciária, que simplesmente institui uma propriedade resolúvel para o credor da dívida assumida pelo adquirente para honrar o pagamento do preço contratado,

Há de se destacar que os elementos caracterizadores de compra e venda de bem imóvel estão presentes no caso vertente, conforme se verifica nos trechos do Relatório Fiscal abaixo reproduzidos:

(...)

Não há qualquer fundamento, portanto, para se aduzir que a compra e venda em comento, por ter sido pactuada com cláusula adjeta de alienação fiduciária, constituiu um negócio jurídico sujeito a condição suspensiva." (grifos nossos)

Ocorre, porém, "*data maxima venia*", que, diferentemente do quanto decidido pela d. 5ª Turma da DRJ/BEL, NÃO HOUVE ALIENAÇÃO DA FAZENDA SANTA ANDREA, mas sim a cessão de direitos da Recorrente a terceiros, por meio de Escritura Pública de Cessão de Direitos, CONDICIONADA à prévia quitação de dívida perante o Banco BTG Pactual S/A que também figurou na escritura de cessão de direitos como anuente, o que ainda não ocorreu.

Ora, se estamos diante de uma cessão de direitos, é evidente **que o suposto ganho de capital somente poderá ser devido quando a venda for realmente efetivada**, pois se não cumprida a condição a venda não é concretizada.

No caso, ao contrário do que entendeu a d. 5ª Turma da DRJ/BEL, não há dúvida quanto à alienação fiduciária da Fazenda Santa Andrea em favor do Banco BTG Pactual S/A (garantia de dívida), conforme se verifica do Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia de Bem Imóvel e outras Avenças nº AF08/14 acostado aos documentos da Impugnação.

E, enquanto não for quitada a dívida, a propriedade não pode ser transferida para terceiro, pois nos termos da Lei 9.514/97: "A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel" (art. 22).

Esta mesma lei estabelece que "com o pagamento da dívida e seus encargos, resolve-se, nos termos deste artigo, a propriedade fiduciária do imóvel" (art. 25, destacamos), porém caso "vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, consolidar-se-á, nos termos deste artigo, a propriedade do imóvel em nome do fiduciário" (art. 26, destacamos).

Ou seja, é juridicamente impossível que a Recorrente tenha vendido a Fazenda Santa Andrea a terceiros, enquanto não for quitada a dívida com o Banco BTG Pactual S/A, o que ainda não ocorreu.

Nesse sentido, inclusive, é a observação constante da Escritura Pública de Cessão de Direitos em questão:

Concordante. TERCEIRO: 3.1- Têm conhecimento e concordam com o levantamento dos gravames sobre as matrículas que compõem a Fazenda estarem condicionado ao cumprimento das obrigações descritas nesta Escritura e nas Operações Garantidas e que o montante total a ser depositado na Conta Vinculada dependerá de fatores alheios a sua vontade, tal qual o desembolso de recursos pelo Anuente Concordante em razão das operações ora mencionadas. Pela OUTORGANTE CEDENTE me foi dito ainda que:

Como sabido e até demonstrado no v. acórdão, a cessão de direitos é negócio jurídico distinto da compra e venda, com natureza diversa e com diferentes implicações, especialmente sob o ponto de vista tributário e imobiliário, pois não configura em hipótese alguma a transferência de propriedade, fato indispensável para ensejar o ganho de capital.

De fato, sob a ótica tributária, apenas a operação de compra e venda devidamente concretizada com a transferência de propriedade é que pode gerar ganho de capital e, conseqüentemente, o pagamento de IRPJ e CSLL.

Tanto assim que, no caso dos autos, os valores pagos pelos cessionários foram lançados no Livro Razão da Recorrente a título de "RECEBIMENTO ANTECIPADO PELA VENDA ATIVO FLORESTAL/TERRAS" (fls. 142/143 dos autos), ainda não concretizado.

Ou seja, no caso da Fazenda Santa Andrea, por força da condição de quitação da dívida com o Banco BTG, ainda não houve materialização do ganho de capital, razão pela qual não pode ser cobrado o tributo enquanto não cumprida a condição, baixado o gravame e efetivamente transferida a propriedade (art. 25 da Lei 9.514/97).

É importante reiterar aqui que a dívida com o Banco BTG existe e ainda não foi paga, de modo que não se trata a cessão em questão de compra e venda disfarçada, pois se não for feito o pagamento, a propriedade da Fazenda passará a ser do Banco, o que de uma só vez afasta a alegação de simulação, bem como atesta a ilegalidade da cobrança do IRPJ e da CSL, além de no mínimo a multa agravada.

Verifica-se, assim, que não há no caso possibilidade de cobrança do ganho de capital, pois não houve alienação da Fazenda Santa Andrea, razão pela qual não há que se falar em ganho de capital, tudo a ensejar a reforma do v. acórdão recorrido e cancelamento da autuação nesta parte.

Mas não é só.

IV.1.1 - DA BASE DE CÁLCULO CORRETA PARA A OPERAÇÃO

Em relação à base de cálculo da operação, a d. 5ª Turma da DRJ/BEL entendeu que não foram apresentadas "*razões ou documentos hábeis a afastar as divergências apontadas pela Fiscalização, correta a base de cálculo utilizada nos lançamentos impugnados*".

Ora, primeiramente, é importante ressaltar que a Recorrente apresentou toda a documentação necessária a comprovar o erro na base de cálculo adotada pelo d. Fiscal Autuante, bastando, para tanto, confrontar o valor ora exigido com aquele declarado em sua DITR (fls. 3.066/3122 dos autos).

No entanto, como se entendeu tributável esta operação pela d. 5ª Turma da DRJ/BEL, importante destacar que, apesar de não haver compra e venda, deve-se seguir no caso o disposto no **art. 19 da Lei 9.393/96**, que determina que a apuração do ganho de capital de imóvel rural é feita com base no VTN declarado, nos seguintes termos:

*"Art. 19. A partir do dia 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 n- 9.249, de 26 de dezembro de 1995." (grifos nossos)

Realmente, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, no caso presente não se aplicam as alegações do Fisco de que por se tratar de empresa no lucro presumido a tributação deveria se dar pelo valor contábil, por força da forma como foram contabilizados os valores.

Ora, por força da verdade material, não pode o Fisco apurar ganho de capital sobre valor maior do que o devido, ainda que tal fato decorra de erro dos contribuintes, sob pena de enriquecimento sem causa.

Da mesma forma, nesta hipotética situação, **o valor da venda de ativo florestal também não pode integrar a base de cálculo do suposto ganho de capital**, pois esta **venda é receita operacional** da Recorrente, que como tal deve ser tributada segundo seu regime de apuração, o que igualmente justifica a revisão do lançamento.

Assim, na remotíssima hipótese de se confirmar o ganho de capital, a Recorrente requer o provimento deste recurso para que o processo seja encaminhado **para retificação do valor de IRPJ e CSLL lançados, por meio de diligência fiscal**.

IV.1.2 - DO PARECER COSIT 23/2019

No tocante ao disposto no Parecer COSIT 23/2019, entendeu a d. DRJ/BEL que "*a Consulta não se aplica ao presente caso pois as áreas de florestas em análise, registradas no Ativo Permanente Imobilizado, não foram comercializadas como mercadoria, mas sim como imobilizado, inclusive com pagamento de ITBI sobre o valor total das vendas (terras e florestas).*"

Todavia, ao contrário do quanto entendeu o v. acórdão recorrido, a Solução de Consulta COSIT nº 23/2019 se aplica ao presente caso, uma vez que houve **erro na classificação**

da operação, na qual deveria ter sido considerada a "receita operacional", ao invés da "venda de ativo florestal".

Dessa forma, conforme demonstrado na Impugnação da Recorrente, na Solução de Consulta COSIT nº 23/2019, **a RFB decidiu que as receitas de venda de florestas compõem a sua receita bruta operacional**:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE. Não é possível a dedução de quaisquer despesas na apuração do lucro presumido por falta de previsão legal. Como o próprio nome diz, o lucro sobre o qual incidirá o imposto de renda é calculado por percentuais de presunção sobre as receitas obtidas. **A venda de florestas em pé é circulação de mercadorias e classificada como receita bruta da entidade que tem por finalidade sua comercialização**, DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 25 e IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 26, 33 e 215, caput." (grifos nossos)

Portanto, por se tratar de receita operacional, a Recorrente informa que com o recálculo dos valores a título de IRPJ e CSLL, a autuação deveria ser assim ajustada:

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79				
	area total	3.564,20	2.040,10	1.524,10
	area plantada	1.007,60	132,10	875,50
CÓDIGO	31/12/2015	SANTA ANDREA	RENALPA	
158-404-9 estoque agro-pastoril	1.446.106,78	1.446.106,78	-	1.446.106,78
180-405-7 terras fazenda Santa Andrea	2.255.111,48	1.290.795,39	964.316,09	2.255.111,48
180-412-0 terras fazenda Santa Andrea CPC27	40.494.603,50	27.432.492,61	13.062.109,89	40.494.603,50
180-904-0 edificações	356.880,99	356.880,99	-	356.880,99
180-304-3 equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	2.111.100,91	-	2.111.100,91
185-104-7 móveis e utensílios	6.150,46	6.150,46	-	6.150,46
187-904-9 veículos	345.452,47	345.452,47	-	345.452,47
191-505-3 florestas plantadas	2.184.271,37	206.365,87	1.977.905,50	2.184.271,37
191-507-0 florestas CPC29	10.020.689,49	1.313.748,59	8.706.940,90	10.020.689,49
TOTAL	59.220.367,45	34.589.095,07	24.631.272,38	59.220.367,45
BASE PARA RECEITA OPERACIONAL				12.204.960,86
PLANILHA CÁLCULO - IRPJ E CSLL ESTIMATIVA				
SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79				
PERÍODO DE APURAÇÃO - NOVEMBRO/2018				
Receita Bruta de Vendas	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
(-) 12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86
(-) IRPJ	-	-	-	-
(-) Devoluções	-	-	-	-
(-) Descontos incondicionais	-	-	-	-
Outras Deduções	-	-	-	-
Base de Cálculo	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86
Renda Apuração Estimativa	978.396,87	1.464.595,30	12.204.960,86	12.204.960,86
Descontos Obtidos	-	-	-	-
Juros Recebidos	-	-	-	-
Juros Ativos - Selic	-	-	-	-
Outras receitas financeiras	-	-	-	-
Variações monetárias ativas	-	-	-	-
Outras	-	-	-	-
TOTAL DA BASE DE CÁLCULO	978.396,87	1.464.595,30	12.204.960,86	12.204.960,86
Imposto sem Adicional	-	-	-	-
Adicional do IRPJ	146.459,53	131.813,58	79.332,25	366.148,83
TOTAL A PAGAR	978.396,87	-	-	-
244.099,22	131.813,58	79.332,25	366.148,83	
TOTAL CONSOLIDADO				821.393,87

Verifica-se, assim, que ainda que se entenda pela ocorrência de alienação no caso, deve ser retificada a cobrança objeto do item I do auto de infração, uma vez que a venda da madeira em pé deve ser tributada como receita operacional e não como ganho de capital, e a base de cálculo do ganho de capital está prevista na Lei 9.393/96, tudo a ensejar o cancelamento do v. acórdão para o fim de julgar improcedente a autuação.

Mas não é só.

IV.2 - PARTE II: DA SUPOSTA OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DA FAZENDA RENALPA

No tocante à Parte II da autuação, assim restou decidido pela d. 5ª Turma da DRJ/BEL:

"Verifica-se que a própria atuada admite ter omitido o ganho de capital na transferência da Fazenda Renalpa da Baronesa SA para a Santa Andrea Agro Pecuária LTDA e afirma que a Secretaria da Receita Federal estaria impedida de efetuar tal lançamento pela ocorrência da decadência:

(...)

Embora assista razão à impugnante no sentido de que a tributação sobre ganho de capital decorrente da reavaliação, integralização, cisão e transferências anteriores a 2012 já teria sido alcançada pela decadência, o mesmo não se pode dizer sobre a operação seguinte, no caso, a alienação ora em análise. Afinal, tendo em vista que a Fazenda Renalpa retornou para Santa Andrea Agro Pecuária pelo valor contábil da terra nua igual a zero, sem aumentar seu valor de capital social, inadmissível seria que a Autoridade lançadora utilizasse valores não contabilizados pela atuada a fim de aumentar o custo de aquisição no momento de apurar o ganho de capital impugnado.

(...)"

Ocorre, porém, que ao manter o entendimento do d. Fiscal Autuante de que a Recorrente teria realizado a alienação da fazenda Renalpa a terceiros com omissão de ganho de capital, tributando todo o valor como ganho de capital, ignora o v. acórdão recorrido o fato comprovado de que a Recorrente alienou a fazenda Renalpa em 14/11/18, pelo valor de R\$ 20.000.000,00, conforme se verifica da ESCRITURA DE COMPRA E VENDA (fls. 2.404/2.411):



Com efeito, conforme se demonstrou durante toda a fiscalização e na Impugnação, especialmente em resposta ao TIF nº 03, o custo de aquisição da Fazenda Renalpa era de R\$ 24.631.272,38, conforme se verifica da planilha abaixo:

SEGREGAÇÃO VALORES DE TERRAS E FLORESTAS - FAZENDA RENALPA - CONTABIL

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79

	area total	1.524,10	
	area plantada	875,50	
	RENALPA		11/nov/18
Terras fazenda Santa Andrea	964.316,09		
Terras fazenda Santa Andrea	13.062.109,89		14.026.425,98
Florestas plantadas	1.897.905,50		
Florestas plantadas	8.706.940,90		10.604.846,40
TOTAL			24.631.272,38
CUSTO DE AQUISIÇÃO			24.631.272,38
VALOR ALIENADO EM 14/NOV/2018			20.000.000,00
CONFORME ESCRITURAS PÚBLICAS			
RESULTADO NEGATIVO DA OPERAÇÃO			4.631.272,38

Com efeito, por meio da operação de integralização de capital feita em 28/01/2012 as fazendas foram transferidas para a Santa Andrea pelo valor de R\$ 24.304.722,41, conforme laudo de avaliação anexo e abaixo:

ANEXO III - TERRAS E FLORESTAS EM ÁREAS PRÓPRIAS PARA FINS DE CISÃO PARCIAL

Vinculo	Fazenda	Custo Contabil	Custo de aquisição patrimonial	Custo Contabil	Custo de avaliação patrimonial	Resultado de terras	Total
		R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
Marquesa	Alameda	1.539.771,30	1.571.126,62	0,00	1.146.111,00	0,00	6.899.877,00
Marquesa	Barão de Itaipava	737.171,18	(275.665,16)	0,00	479.957,00	0,00	4.402.879,50
Marquesa	Estrela	3.101.456,89	1.427.738,11	5.879.305,33	589.888,00	0,00	14.471.633,00
Marquesa	Marquesa	1.801.079,24	1.506.830,76	0,00	(196.218,00)	1.999.030,07	4.587.548,00
Marquesa	Pinhassinho	4.563.532,85	8.888.405,13	422.579,43	1.495.413,00	8.340.714,40	29.375.880,00
Marquesa	Santa Rosa dos Vinhos	1.549.095,58	1.047.687,42	23.747,88	889.945,00	2.874.485,12	7.136.488,00
Marquesa	São Lourenço	72.411,55	165.302,45	0,00	561.453,00	0,00	489.343,00
Sub-total 1		11.909.124,65	(8.786.238,30)	6.301.885,63	6.738.649,00	13.105.239,50	32.895.993,83
Santa Andrea	Receita Parcial	1.966.065,62	8.319.083,30	0,00	14.019.556,00	0,00	24.304.722,41
Sub-total 2		1.966.065,62	8.319.083,30	0,00	14.019.556,00	0,00	24.304.722,41
Total		13.875.190,27	(4.467.154,99)	6.301.885,63	20.147.724,63	13.105.239,50	57.190.716,24

Considerando que os imóveis foram integralizados por esse montante, não há dúvida de que, para a Santa Andrea, o custo de aquisição dos imóveis é exatamente aquele mencionado na planilha acima (R\$ 24.304.722,41).

Dessa forma, e como a venda se deu por R\$ 20.000.000,00, não há que se falar em ganho de capital na operação, o que leva a imediato provimento deste recurso para cancelamento da autuação, também quanto a esta fazenda Renalpa.

Nem se argumente que "(...) a própria autuada admite ter omitido ganho de capital na transferência da Fazenda Renalpa da Baronesa SA para a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda e afirma que a Secretaria da Receita Federal estaria impedida de efetuar tal lançamento pela ocorrência da decadência", pois embora as operações que levaram à avaliação dos imóveis, benfeitorias e ativos nos termos acima indicados ocorreram em 2011 e 2012 (período já atingido pelo prazo decadencial), **a Recorrente não admitiu, em momento algum, que deixou propositalmente de recolher ganho de capital nesta operação de alienação da fazenda Renalpa.**

Muito pelo contrário, apenas afirmou a Recorrente, que em última análise, ainda que a operação anterior estivesse equivocada e devesse ser objeto e ganho de capital, não poderia o d. Fiscal Autuante retificar de ofício a contabilidade da Recorrente como forma de lançar valores que já decaíram, tampouco poderia questionar agora o custo de aquisição do imóvel.

Com efeito, a Recorrente apenas não efetuou o recolhimento do IRPJ/CSLL sobre eventual ganho de capital com a alienação da fazenda Renalpa pois, como já fartamente exposto, não auferiu qualquer lucro nesta operação, tudo a ensejar o provimento deste recurso.

Mas não é só.

IV.2.1 - DA BASE DE CÁLCULO CORRETA PARA A OPERAÇÃO

Em relação ao pedido de recálculo dos valores supostamente devidos, entendeu o v. acórdão que *"no caso em tela, com base no relatório fiscal e nas informações apresentadas pela própria contribuinte, constata-se que o valor informado na DITR 2018 (R\$ 8.782.364,22) é superior ao montante utilizado pela Autoridade fiscal na apuração do ganho de capital correspondente à terra nua (R\$ 6.738.235,04)"*.

Realmente, a Recorrente requereu que o processo fosse encaminhado para retificação do valor de IRPJ e CSLL lançados, por meio de diligência fiscal, uma vez que devem ser refeitos os cálculos dos valores supostamente devidos, a fim de a fim de considerar o VTN declarado da Fazenda Renalpa no valor de R\$ 8.782.364,22.

Isso porque, na remotíssima hipótese de se entender tributável esta operação, deve seguir-se o disposto no art. 19 da Lei 9.393/96, que determina que a apuração do ganho de capital de imóvel rural é feita com base no VTN declarado, nos seguintes termos:

"Art. 19. A partir do dia 1- 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. 8-, 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 n- 9.249, de 26 de dezembro de 1995." (grifos nossos)

Da mesma forma, nesta hipotética situação, o valor da venda de ativo florestal também não pode integrar a base de cálculo do suposto ganho de capital, pois esta venda é receita operacional da Recorrente, que como tal deve ser tributada segundo seu regime de apuração, o que igualmente justifica a revisão do lançamento.

Para tanto, na remotíssima hipótese de se entender que houve ganho de capital, a Recorrente reitera o pedido de que processo seja encaminhado para retificação do valor de IRPJ e CSLL lançados, por meio de diligência fiscal.

IV.2.2 - DO PARECER COSIT 23/2019

Da mesma forma que se demonstrou acerca do item I do Auto de Infração, ao contrário do quanto entendeu o v. acórdão da 5ª Turma da DRJ/BEL, a Solução de Consulta COSIT nº 23/2019 se aplica ao presente caso, uma vez que houve erro na classificação da operação, na qual deveria ter sido considerada "receita operacional", ao invés de "venda de ativo florestal".

Como já acima esclarecido, a Recorrente é empresa que possui dentre suas atividades o reflorestamento para posterior extração de resinas e madeira destinadas à indústria, tendo **a própria RFB já decidido que as receitas de venda de florestas devem compor a sua receita bruta, nos termos da Solução de Consulta COSIT na 23/2019.**

Nestas condições, também sem prejuízo da perícia que se requer, a título ilustrativo, a Recorrente demonstra **novamente** que o recálculo dos valores a título de IRPJ e CSLL, dada a característica de receita operacional, devem sofrer as seguintes reduções:

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79				
	area total	3.564,20	2.040,10	1.524,10
	area plantada	1.007,60	132,10	875,50
CONTA	31/12/2016	SANTA ANDREA	RENAIPA	
156 404-9 estoque agro-pastore	1.446.106,78	1.446.106,78	-	1.446.106,78
180 405-7 terras fazenda Santa Andrea	2.255.111,48	1.290.795,39	964.316,09	2.255.111,48
180 412-0 terras fazenda Santa Andrea CPC27	40.494.603,50	27.432.493,61	13.062.109,89	40.494.603,50
180 504-0 edificações	356.880,99	356.880,99	-	356.880,99
180 304-3 equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	2.111.100,91	-	2.111.100,91
185 104-7 móveis e utensílios	6.150,46	6.150,46	-	6.150,46
187 904-9 veículos	345.452,47	345.452,47	-	345.452,47
191 505-3 florestas plantadas	2.184.771,37	296.365,87	1.887.905,50	2.184.771,37
191 507-0 florestas CPC29	10.020.689,49	1.312.748,59	8.706.940,90	10.020.689,49
TOTAL	59.220.367,45	34.589.095,07	24.631.272,38	59.220.367,45
BASE PARA RECEITA OPERACIONAL				12.204.960,86
PLANILHA CÁLCULO - IRPJ E CSLL ESTIMATIVA				
SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79				
PERÍODO DE APURAÇÃO - NOVEMBRO/2018				
Receita Bruta de Vendas	I.R.P.J.	CSLL	PIS	COFINS
(-)	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86
(-) I.P.L.	-	-	-	-
(-) Devoluções	-	-	-	-
(-) Descontos Incondicionais	-	-	-	-
(-) Outras Deduções	-	-	-	-
Base de Cálculo	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86	12.204.960,86
Receita Aplicação Financeira	976.396,87	1.464.595,30	12.204.960,86	12.204.960,86
Descontos Obtidos	-	-	-	-
Juros Recebidos	-	-	-	-
Juros Ativos - Selic	-	-	-	-
Outras receitas financeiras	-	-	-	-
Variações monetárias ativas	-	-	-	-
Outras	-	-	-	-
TOTAL DA BASE DE CÁLCULO	-	-	-	-
	976.396,87	1.464.595,30	12.204.960,86	12.204.960,86
Imposto sem Adicional	-	-	-	-
Adicional do IRPJ	146.459,53	131.813,58	79.332,25	366.148,83
TOTAL A PAGAR	97.639,69	-	-	-
	244.099,22	131.813,58	79.332,25	366.148,83
TOTAL CONSOLIDADO				821.391,87

Verifica-se, assim, que ainda que se mantenha o entendimento pela ocorrência de alienação no caso, **deve ser retificada a cobrança objeto do item II do auto de infração, uma vez que a venda da madeira em pé deve ser tributada como receita operacional e não como ganho de capital, e a base de cálculo do ganho de capital está prevista na Lei 9.393/96**, tudo a ensejar a reforma do v. acórdão recorrido, bem como o cancelamento desta parte da autuação.

Mas ainda não é tudo.

V- DO PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA PARA OS ITENS IV.1.2 E IV.2.2

Muito embora entenda que os documentos anexos ao processo são mais do que suficientes para comprovar a inexistência de ganho de capital na cessão de direitos (alienação fiduciária) firmada com o Banco BTG Pactual S/A em relação à fazenda Santa Andrea e na alienação da fazenda Renalpa, para afastar qualquer dúvida neste sentido, a Recorrente reitera seu pedido de realização de perícia contábil/diligência na sua documentação fiscal e anexa a autuação, com fundamento no art. 16, IV do Decreto 70.235/72.

O objetivo desta perícia é atestar, com base nos documentos apresentados e em sua documentação fiscal, que na remota hipótese de se entender pela tributação de tais operações, a base de cálculo deve ser retificada, na linha do Parecer COSIT 23/2019, sendo formulados, para tanto, os seguintes quesitos:

- a) Queira o Sr. Perito efetuar o recálculo dos valores a título de IRPJ e CSLL, considerando a venda da madeira em pé como receita operacional, relativo à operação de cessão de direitos/alienação fiduciária da fazenda Santa Andrea;
- b) Queira o Sr. Perito efetuar o recálculo dos valores a título de IRPJ e CSLL, considerando a venda da madeira em pé como receita operacional, relativo à operação (alienação) da fazenda Renalpa.

Finalmente, protesta desde já pela apresentação de quesitos suplementares, quando da designação da perícia/diligência.

VI - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Em relação à multa de ofício qualificada, entendeu a 5ª Turma DRJ/BEL:

"(...) Não podem ser aceitos os argumentos acima, no sentido de que eventuais irregularidades seriam decorrentes de erros de fato ou de entendimento pois os interessados não apontaram quais teriam sido esses erros, limitaram-se a apresentar argumento genérico, desprovido de provas. (...) Somam-se a essas condutas outras irregularidades apontadas pelo procedimento fiscal como ganhos de capital anteriormente omitidos e já decaídos, conforme admite a própria Contribuinte, e valores subavaliados de VTN declarados em Documento de Informação e Apuração do ITR (DIA T). Além disso, registre-se que a autuada foi incluída como responsável solidária em dois processos administrativos de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, relativos a omissões de ganho de capital em operações que guardam muita similaridade com os presentes lançamentos, demonstrando que os interessados tinham conhecimento prévio de existência de irregularidades nos procedimentos ora analisados bem como a prática reiterada de atos ilícitos. Ambos os processos já foram julgados em primeira instância administrativa e o resultado foi a manutenção dos lançamentos, da multa qualificada e da responsabilidade solidária atribuída à impugnante."

Ocorre, porém, "data maxima vênia", que não merece prosperar o quanto decidido, isso porque a Recorrente apresentou documentação para a Fiscalização e demonstrou que realizou operações com terceiros as quais foram devidamente registradas e declaradas aos órgãos competentes, tanto assim que o d. Fiscal Autuante teve acesso a todos os elementos necessários à lavratura dos autos de infração.

Com efeito, no caso presente, **não restou provada ou mesmo indicada qualquer hipótese de sonegação, fraude ou conluio**, pois a Recorrente e seus parceiros não praticaram ou deixaram de praticar quaisquer atos com o intuito de impedir ou retardar o pagamento de tributos.

Portanto, o que houve no caso foi no máximo um erro de procedimento/entendimento por parte da Recorrente ao realizar as operações de cessão de direitos da Fazenda Santa Andrea e alienação da Fazenda Renalpa, **sem qualquer fraude, dolo ou simulação!**

Ou seja, na remota hipótese de ser mantida a autuação, o que não se acredita, **no mínimo, a multa de ofício deve ser mantida no seu percentual de 75%, sem o aumento de 100%, previsto no artigo 44, inciso I e § 12 da Lei nº 9.430/96.**

Vale, por fim, lembrar que todas as informações contábeis das operações foram declaradas, tanto assim que o d. Fiscal Autuante teve acesso na contabilidade das empresas a todos os elementos necessários à lavratura do auto de infração, de modo que ainda que os valores fossem devidos, o que se admite para argumentar, **não há motivo para ser agravada a multa.**

De fato, sempre com o devido respeito, **falta tipicidade** no caso presente para aplicação da multa aumentada, prevista no art. 44, I, § 19, da Lei 9.430/96, pois não é verdade que "*O sujeito passivo Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, por meio dos seus sócios, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964*".

Realmente, ainda que o Fiscal estivesse certo ao tributar os valores de cessão de direitos e sem transferência de propriedade ou de tentar revisar contabilidade e operação feita em 2012, para tentar cobrar os valores de uma venda ocorrida em 2018, quando muito seria caso de lavratura de auto de infração, mas NUNCA com multa agravada, como ocorreu no caso presente!

Estes fatos, facilmente identificáveis pela leitura dos documentos anexos à impugnação (docs. 02 e 03, da impugnação) provam que não houve e não há no caso nenhum elemento que permita o agravamento da multa, tudo a ensejar a revisão desta parte da autuação, ainda que os valores fossem devidos.

Por fim, e ainda que estivesse certo o d. Fiscal Autuante e o v. acórdão recorrido, o que se admite por amor à argumentação, quando muito houve no caso erro na apuração dos valores a pagar a título de IRPJ e CSLL

Tal fato pode até ensejar a lavratura de auto de infração (muito embora por força da verdade material seja obrigação do Fiscal confirmar os fatos), mas jamais poderá ensejar a aplicação da multa agravada de 150%!

Isto porque, para o agravamento da multa há a obrigatoriedade de se demonstrar o intuito de sonegar, fraudar ou agir com conluio, não sendo admitidas menções genéricas a esse respeito, o que não ocorre no caso presente.

[...]

Vale dizer, a posição deste C. CARF é pacífica no sentido de que a multa de ofício não pode ser agravada/aumentada, com fundamento no art. 44, I, § 19, da Lei 9.430/96, **simplesmente pelo fato de que a fiscalização não concordou com a reorganização societária levada à feito pelo contribuinte.**

Além disso, o fato de a Recorrente ter sido incluída como responsável solidária em dois processos administrativos com os mesmos fatos, com o devido respeito, não pode ser levado em consideração, uma vez que, embora já julgados em 1ª Instância, não houve ainda decisão final nos autos.

Assim, seja porque **falta tipicidade** no caso (já que não restou provada qualquer conduta da Recorrente no intuito exclusivo de evitar o pagamento de tributo), seja porque a multa em questão não é razoável, nem proporcional, em qualquer hipótese deve ser cancelada a sua aplicação com agravamento, nos termos do art. 44, I, § 19, da

Lei 9.430/96, devendo ser a mesma reduzida no mínimo ao percentual de 75%, motivo pelo qual requer o provimento deste recurso.

VII - DA MULTA CONFISCATÓRIA

Finalmente, em relação à multa, entendeu a 5ª Turma da DRJ/BEL que a discussão no STF em sede de repercussão geral através do RE 640.425, "refere-se à sanção onde não há tributo devido, situação totalmente diversa da presente".

Ocorre, porém, "data maxima vênia", que embora o objeto em discussão no RE 640.425 não envolva falta de recolhimento de tributo, é inquestionável que se o C. STF definir a multa (ainda que isolada) como confiscatória, tal entendimento alcançará toda e qualquer penalidade aplicada em percentual que ofenda a proporcionalidade e razoabilidade, tal como ocorre no caso em tela.

Sendo assim, tendo em vista que na atualidade o percentual da multa de 75% (e, portanto, também o de 150%) está sendo objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal por implicar em verdadeiro confisco, reitera esta Recorrente que seja reformado o v. acórdão recorrido para que, na hipótese de decisão favorável naquele feito, seja a mesma aplicada ao caso presente.

VIII - PEDIDO

Ante todo o acima exposto, pede e espera a Recorrente, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade da autuação, por vício na motivação de direito e de fato, bem como por levantamento mal elaborado, e, caso assim não entendam que o presente recurso seja conhecido e provido para que, no mérito, seja reconhecida a insubsistência total do auto de infração, pelas razões acima expostas, como medida de direito e justiça.

Da Responsabilidade Solidária da empresa SAGA INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES DO BRASIL S/A

Em relação à responsabilidade da empresa SAGA INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES DO BRASIL S/A:

IV.2 - DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA RECORRENTE

Vale dizer, entendeu a d. 5ª Turma da DRJ/BEL que a Recorrente seria responsável solidária no presente feito, pois essa teria interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias que ensejaram as presentes autuações, devido aos seguintes fatos:

- 1) a Recorrente é sócia majoritária da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda;
- 2) a Recorrente anuiu com a alienação da fazenda Santa Andrea; e
- 3) a Recorrente aprovou a alienação da fazenda Renalpa.

Ocorre, porém, "data maxima vênia", que, diferentemente do quanto decidido pela d. 5ª Turma da DRJ/BEL, não há nos autos prova de que estariam presentes no caso os requisitos do art. 124, I, do CTN, pois não houve nenhum ato doloso ou culposo por parte da Recorrente.

[...]

Com efeito, ao contrário do que defende o v. acórdão, o interesse comum a que faz menção o art. 124, I do CTN não deve ser apenas um interesse econômico, mas

também um interesse jurídico nas situações que ensejaram as supostas omissões de ganho de capital, o que não existe no caso presente.

De fato, o interesse jurídico é aquele derivado de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres, legitimando-o a postular em juízo em defesa do seu interesse.

Ora, não há qualquer prova da ocorrência de ato ou fato de caráter doloso ou culposo por parte da Recorrente que tenha ensejado as situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em questão.

Realmente, no tocante às operações com as Fazendas Santa Andrea e Renalpa, o que se verifica é que:

a) com relação à Fazenda Santa Andrea, **não houve alienação e, por consequência, ganho de capital no caso, pois a Escritura Pública de Cessão de Direitos representa apenas a intenção da Santa Andrea em vender o imóvel após a quitação da dívida garantida por este em alienação fiduciária em favor do Banco BTG Pactual S/A;**

b) não houve omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa, pois os esclarecimentos e documentos apresentados demonstram que o custo de aquisição do imóvel é superior ao seu valor de alienação (R\$ 24.631.272,38 x R\$ 20.000.000,00), tendo havido prejuízo na operação.

Além disso, a Recorrente apenas concordou com a venda, não tendo participado de eventual erro incorrido pela Santa Andrea nas operações envolvendo as referidas fazendas.

Realmente, **no mérito, a exigência contra a Recorrente também é improcedente**, pois não existe nos autos prova de que estariam presentes no caso os requisitos do art. 124, I do CTN, pois **não houve nenhum ato de dolo fraude ou simulação, como demonstrado no tópico de inaplicabilidade da multa agravada**, a que se reporta para evitar desnecessária repetição.

Com efeito, não há prova nos autos de que a Recorrente atuou deliberadamente (ou não) para a suposta(i) omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Santa Andrea e para a suposta (ii) omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa, não sendo suficiente para tanto, a mera participação da Recorrente nas reuniões, como tenta fazer crer o v. acórdão.

Pelo contrário, não existe na fundamentação da autuação, tampouco no v. acórdão, nenhuma prova de que a Recorrente tenha deliberado de qualquer forma para que não fosse recolhido algum tipo de tributo, sendo que sem uma prova concreta neste sentido não há possibilidade de ser a mesma corresponsabilizada.

E, nesse ponto, sem a prova de que realmente houve vantagem para a Recorrente, é totalmente incabível a autuação, pois não existe tipicidade para aplicação do art. 124 do CTN, ao contrário do que entendeu o d. Fiscal e a d. DRJ.

Nestas condições, não há dúvida de que inexistente responsabilidade solidária da Recorrente no presente feito (art. 124, I, do CTN), nos termos, inclusive, da jurisprudência desse C. CARF:

*“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009 OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. (...) **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 CTN. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. A caracterização da solidariedade taxada no art. 124, I***

do CTN exige a demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica. (...)”.

(CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, PA 19515.720199/2014-28, j. 04/10/06; grifos nossos) “(...) **SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTERESSE COMUM, ART. 124, I DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.** Não restando comprovada pela fiscalização a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador não persiste a imputação de responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica autuada. Afirmar que a pessoa jurídica não age por si, mas através de seus diretores, como se isso fosse indício de interesse comum no fato gerador, implica ignorar que a pessoa jurídica tem personalidade jurídica própria e que o seu patrimônio não se confunde com o patrimônio de seus sócios, acionistas, diretores, gerentes, etc. (...). ” (CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, PA 16004.720002/2017-75, data da publicação 04/12/2018; grifos nossos)

Verifica-se, assim, que como não restou provado qualquer interesse jurídico nas situações que ensejaram as supostas omissões de ganho de capital, há que se concluir necessariamente pela inaplicabilidade do art. 124, I do CTN ao caso concreto, **reconhecendo-se a inexistência de responsabilidade solidária da Recorrente, tudo a ensejar a reforma do v. acórdão recorrido com consequente cancelamento da autuação.**

V - PEDIDO

Ante todo o acima exposto, e considerando aqui transcrito o recurso da SANTA ANDREA, para que no mérito e alegações de nulidade seja o mesmo apreciado pelas mesmas razões, pede e espera a Recorrente seja conhecido e provido o presente recurso, para o fim de ser reconhecida a insubsistência total do auto de infração, pelas razões acima expostas, caso antes não seja reconhecida a sua flagrante nulidade ou improcedência no mérito por força do recurso da SANTA ANDREA, como medida de direito e justiça.

Da Responsabilidade Solidária do Sr. SÉRGIO ANTÔNIO GARCIA AMOROSO

Em relação à responsabilidade do Sr. SÉRGIO ANTÔNIO GARCIA AMOROSO:

IV.2 - DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA RECORRENTE

[...]

Vale dizer, entendeu a d. 59 Turma da DRJ/BEL que o Recorrente seria responsável solidário no presente feito, pois teria interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias que ensejaram as presentes autuações, pelos simples fato de ser sócio presidente da “Santa Andrea”

Ocorre, porém, “data maxima venia”, que, diferentemente do quanto decidido pela d. 59 Turma da DRJ/BEL, **que não há nos autos prova de que estariam presentes no caso os requisitos do art. 135, do CTN.**

[...]

Com efeito, ao contrário do que defende o v. acórdão, não há no caso dos autos qualquer prova da ocorrência de ato ou fato de caráter doloso ou culposo por parte do Recorrente que tenha ensejado as situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em questão.

Realmente, no tocante às operações com as Fazendas Santa Andrea e Renalpa, o que se verifica é que:

a) com relação à Fazenda Santa Andrea, não houve alienação e, por consequência, ganho de capital no caso, pois a Escritura Pública de Cessão de Direitos representa apenas a intenção da Impugnante Santa Andrea em vender o imóvel após a quitação da dívida garantida por este em alienação fiduciária em favor do Banco BTG Pactual S/A;

b) da mesma forma, não houve omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa, pois os esclarecimentos e documentos apresentados demonstram que o custo de aquisição do imóvel é superior ao seu valor de alienação (R\$ 24.631.272,38 x R\$ 20.000.000,00), tendo havido prejuízo na operação.

Realmente, no mérito, a exigência contra o Recorrente também é improcedente, pois não existe nos autos prova de que estariam presentes no caso os requisitos do art. 135 do CTN, vez que não foi indicado nenhum ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, ou ainda de dolo fraude ou simulação, como demonstrado no tópico de inaplicabilidade da multa agravada da defesa principal, a que se reporta para evitar desnecessária repetição.

Com efeito, não há prova nos autos de que o Recorrente atuou deliberadamente (ou não) para a suposta (i) omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Santa Andrea e para a suposta ii) omissão de ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa, não sendo suficiente para tanto, o mero fato do Recorrente ser diretor presidente da Empresa autuada, como tenta fazer crer o v. acórdão.

Pelo contrário, não existe na fundamentação da autuação nenhuma prova de que o Recorrente tenha deliberado de qualquer forma para que não fosse recolhido algum tipo de tributo, sendo que sem uma prova concreta neste sentido não há possibilidade de ser o mesmo corresponsabilizado.

[...]

Nestas condições, não há dúvida de que inexistente responsabilidade solidária do Recorrente no presente feito (art. 135 do CTN), nos termos, inclusive, da jurisprudência desse C. CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2014 a 30/03/2015 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ART. 135, DO CTN. Não restando comprovada pela fiscalização a existência de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, não persiste a imputação de responsabilidade solidária do art. 135, do CTN. DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATOS. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.”.
(CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, PA 10235.721201/2015-39, j. 09/04/19; grifos nossos)

Verifica-se, assim, que como não restou provada a prática de qualquer ato com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, ou ainda de dolo fraude ou simulação, há que se concluir necessariamente pela inaplicabilidade do art. 135 do CTN ao caso concreto, reconhecendo-se a inexistência de responsabilidade solidária do Recorrente, tudo a ensejar a reforma do v.acórdão recorrido com consequente cancelamento da autuação.

V - PEDIDO

Ante todo o acima exposto, e considerando aqui transcrito o recurso da SANTA ANDREA, para que no mérito e alegações de nulidade seja o mesmo apreciado pelas mesmas razões, pede e espera o Recorrente seja conhecido e provido o presente recurso, para o fim de ser reconhecida a insubsistência total do auto de infração, pelas razões acima expostas, caso antes não seja reconhecida a sua flagrante nulidade ou improcedência no mérito por força do recurso da SANTA ANDREA, como medida de direito e justiça.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

As razões serão apreciadas conforme os tópicos apresentados pelos recorrentes.

Da Ausência de Motivação Fática e Legal — Nulidade da Autuação

Neste tópico, em síntese, discorreu a recorrente acerca da ilegalidade do lançamento por vício na motivação, realçando a ilegalidade da responsabilização tributária.

Andou bem o Julgador *a quo* quando expôs:

Não se evidencia nos autos a ocorrência de quaisquer das hipóteses mencionadas, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, os enquadramentos legais e os demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL.

Também não se vislumbra nenhum prejuízo ao exercício do direito de defesa dos interessados pois todos os envolvidos foram devidamente cientificados e apresentaram suas impugnações, rebatendo de maneira clara e objetiva os lançamentos, as multas e as responsabilidades solidárias.

Registre-se que alegações relativas aos levantamentos e à apuração das bases de cálculo serão apreciadas posteriormente, por se tratar de questões ligadas ao mérito do litígio.

Com efeito, em seu relatório fiscal a Autoridade Lançadora explicou muito bem os fatos (*cf.* tópico “I – DESCRIÇÃO DOS FATOS” fls. 5003 e ss.), bem como realizou a respectiva subsunção de modo a justificar o lançamento de ofício realizado.

Nos tópicos “II – INFRAÇÕES APURADAS” e “III – DA MULTA QUALIFICADA E DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA”, há a exposição detalhada das infrações com a respectiva fundamentação legal.

Não há, desse modo, nulidade alguma no procedimento fiscal, cujo lançamento foi devidamente fundamentado pelos motivos de fato e de direito.

A questão em relação à responsabilidade solidária será apreciada na parte final deste voto.

Na sequência, passa à análise de cada infração apurada pela Autoridade Fiscal.

Da Omissão de GC – Fazenda Santa Andrea

Inicialmente a Recorrente aduz que não há dúvida quanto à alienação fiduciária da Fazenda Santa Andrea em favor do Banco BTG Pactual S/A (garantia de dívida), conforme se verifica do Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia de Bem Imóvel e outras Avenças nº AF08/14 acostado aos documentos da Impugnação (e-fls 4214 e ss.).

Afirma que, enquanto não for quitada a dívida, a propriedade não pode ser transferida para terceiro, pois nos termos do art. 22 da Lei 9.514/97: *"A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel"*.

Acrescenta que esta mesma lei estabelece que *"com o pagamento da dívida e seus encargos, resolve-se, nos termos deste artigo, a propriedade fiduciária do imóvel"* (art. 25), porém caso *"vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, consolidar-se-á, nos termos deste artigo, a propriedade do imóvel em nome do fiduciário"* (art. 26).

Assim, conclui que é juridicamente impossível que a Recorrente tenha vendido a Fazenda Santa Andrea a terceiros, enquanto não for quitada a dívida com o Banco BTG Pactual S/A, o que ainda não ocorreu.

Frisa ainda que a cessão de direitos é negócio jurídico distinto da compra e venda, com natureza diversa e com diferentes implicações, especialmente sob o ponto de vista tributário e imobiliário, pois não configura em hipótese alguma a transferência de propriedade, fato indispensável para ensejar o ganho de capital.

Antes de adentrar na análise das questões, é importante esclarecer a qualificação jurídica que se deve atribuir aos fatos ocorridos, porquanto um tanto quanto confusa as exposições tanto na decisão de piso quanto nos recursos apresentados.

Com a alienação fiduciária (*cf. docs AF08/14 e-fls. 4214 e ss e AF89/15 e-fls. 4682 e ss.*) transfere-se a propriedade resolúvel ao fiduciário, no caso, ao Banco BTG Pactual. Desse modo, sendo titular do direito, o Banco concede os recursos conforme contrato de mútuo celebrado entre as partes. Se a dívida for paga, resolve-se (desconstitui-se) a propriedade fiduciária, nos termos da Lei 9.514/97 apontada pela recorrente.

Rememore-se que a Alienação Fiduciária em garantia constitui direito real de aquisição ao fiduciante ou ao seu cessionário (art. 1.368-B do Código Civil). Constituída a propriedade fiduciária, há o desdobramento da posse. Assim, o fiduciante é possuidor direto, titular do *direito real de aquisição*, enquanto o fiduciário, é possuidor indireto e titular da *propriedade resolúvel*, denominada *propriedade fiduciária*.

Nesses termos, é esse “direito real de aquisição” que foi transferido mediante a *escritura pública de cessão de direitos*. Independentemente de como foi registrado contabilmente, verifica-se que o valor da alienação é superior ao valor de aquisição. Assim, configurado está o ganho de capital pela cessão do crédito de ativo não.

Nesse ponto cabe destaque ao excerto da Escritura Pública de Cessão de Direitos (fls. 1967 e ss.), o qual demonstra o objeto e o valor da transferência realizada:

QUARTO: 4.1- Pela presente escritura, nos termos do artigo 29 da Lei 9.514/97 e na melhor forma de direito, OUTORGANTE CEDENTE CEDE E TRASFERE aos OUTORGADOS CESSIONÁRIOS, COMO DE FATO CEDIDO TEM, todos os seus direitos e obrigações decorrentes da Fazenda, pelo preço certo e ajustado de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), que será pago, acrescido das correções incidentes à luz desta cláusula segunda e demais condições aplicáveis neste instrumento, da seguinte forma: 4.1.1. A primeira parcela, no valor de R\$

Como bem expôs a recorrente, o art. 29 da Lei 9.514/97 permite o fiduciante, com anuência expressa do fiduciário, transmitir os direitos de que seja titular sobre o imóvel objeto da alienação fiduciária em garantia, assumindo o adquirente as respectivas obrigações.

Foi o que aconteceu neste caso. Tecnicamente a recorrente cedeu seu direito real de aquisição pelo valor de R\$ 50.000.000,00, os quais estavam registrados por R\$ 5.842.852,87. Esses valores foram informados pela própria recorrente, conforme tabela abaixo:

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79				
	area total	3.564,20	2.040,10	1.524,10
	area plantada	1.007,60	132,10	875,50
CONTA	31/12/2016	SANTA ANDREA	RENALPA	
158.404-9 estoque agro-pastoris	1.446.106,78	1.446.106,78	-	
180.405-7 terras fazenda Santa Andrea	2.255.111,48	1.290.795,39	964.316,09	
180.412-0 terras fazenda Santa Andrea CPC27	40.494.603,50	27.432.493,61	13.062.109,89	
180.904-0 edificações	356.880,99	356.880,99	-	
180.304-3 equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	2.111.100,91	-	
185.104-7 moveis e utensilios	6.150,46	6.150,46	-	
187.904-9 veiculos	345.452,47	345.452,47	-	
191.505-3 florestas plantadas	2.184.271,37	286.365,87	1.897.905,50	
191.507-0 florestas CPC29	10.020.689,49	1.313.748,59	8.706.940,90	
TOTAL	59.220.367,45	34.589.095,07	24.631.272,38	

Na tabela acima há a reavaliação das terras (CPC 27) e das florestas (CPC 29), nos valores de R\$ 27.432.493,61 e R\$ 1.313.748,59, o que aumentou o custo de aquisição em R\$ 21.769.050,79. Como bem exposto pela Autoridade Lançadora, não se considera o ajuste a valor justo na base de cálculo dos tributos, a menos que tenham sido computados na base de cálculo anteriormente, nos termos dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 25 da Lei 9.430/96.

Intimada a informar, acerca de cessão de direitos da fazenda Santa Andrea, de 2.040 hectares, matrículas 14.387, 14.388, 14.389 e 14.390, se houve segregação dos valores relativos à terra nua, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas, respondeu a recorrente (fls. 2014 e ss.):

1) Item 01

- a) Com relação a esse subitem esclarecemos que não houve segregação/atribuição de valores individualizados na "escritura pública de cessão de direitos", conforme se verifica através do documento que junta aos autos.

[...]

- 2) Item 02 – Com relação a esse item, esclarecemos que as florestas/terras objeto da cessão de direitos não eram utilizadas para extração de resinas. Cumpre esclarecer também que apenas uma pequena parte da área total (128,30 hectares) era destinada ao plantio de florestas. O restante da área era destinado à atividade agrícola/pastoril.

Em seus cálculos, a Autoridade Lançadora considerou os valores da tabela acima, explicando que os valores decorrentes da **avaliação a valor justo** de **R\$ 27.432.493,61** e **R\$ 1.313.748,59** só poderiam ser considerados no custo caso tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto (fl.5026):

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integram a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, no termos do §3º do art. 25 da Lei 9.430/1996. Para fins de apuração do ganho de capital, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil, exceto se os ganhos tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto, conforme §§4º e 5º do art. 25 da Lei nº 9.430/1996.

Em síntese, a propriedade do imóvel rural pertence ao Banco BTG Pactual S/A (propriedade fiduciária). Os direitos cedidos pelo valor de R\$ 50.000.000,00 estavam registrados por R\$ 5.842.852,87, o que corresponde a um ganho de capital de R\$ 44.157.147,13.

No entanto, a Autoridade Lançadora segregou os valores e efetuou o lançamento separadamente, conforme quadro abaixo (fl. 5030):

Apuração do custo de aquisição e valor do patrimônio alienado	Valor	Observação
1. Custo de aquisição da terra nua conforme contabilidade	1.290.795,39	Terra nua
2. Estoque agro-apastoris	1.446.106,78	Outros bens
3. Veículos	345.452,47	Outros bens
4. Custo das florestas plantadas	286.365,87	Outros bens
5. Edificações	356.880,99	Benfeitorias
6. Equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	Benfeitorias
7. Móveis e utensílios	6.150,46	Benfeitorias
8. Custo total patrimônio alienado (1+2+3+4+5+6+7)	5.842.852,87	
9. Custo total outros bens (2+3+4)	2.077.925,12	
10. Relação percentual outros bens e custo total patrimônio alienado (9/8)	35,56%	
11. Valor alienado de outros bens (10 x R\$ 50.000.000,00)	17.781.768,31	
12. Custo total terra nua e benfeitorias (1+5+6+7)	3.764.927,75	
13. Relação percentual terra nua mais benfeitorias, e custo total patrimônio alienado (12/8)	64,44%	
14. Valor alienado de terra nua e benfeitorias (13x R\$50.000.000,00)	32.218.231,69	

[marcamos em cores para facilitar a identificação dos grupos de valores]

Com base na tabela acima, a Autoridade Fiscal separou os custos das benfeitorias e de “outros bens”, apenas para verificar a razão em relação ao custo total de R\$ 5.842,852,87 e efetuar os lançamentos separadamente. No entanto, para apurar o ganho de capital não foi considerado o custo informado pela recorrente, mas sim o valor de mercado (valor maior), de modo que o ganho de capital resultou em um valor muito menor, favorecendo o sujeito passivo.

Apuração do ganho de capital na alienação da fazenda Santa Andrea	Valor - R\$
15. Valor de alienação da terra nua e benfeitorias (14)	32.218.231,69
16. Valor de mercado da terra nua conforme laudo de avaliação ou contabilidade	28.723.289,00
17. Valor de alienação dos outros bens (11)	17.781.768,31
18. Valor de alienação da terra nua, benfeitorias e outros bens (15+17)	50.000.000,00
19. Custo total da terra nua e benfeitorias (12)	3.764.927,75
20. Custo total de outros bens (9)	2.077.925,12
21. Ganho de capital na alienação da terra nua e benfeitorias (16-19)	24.958.361,25
22. Ganho de capital na alienação de florestas e outros bens (17 - 20)	15.703.843,19

[marcamos em cores para facilitar a identificação dos grupos de valores]

Observa-se que a Autoridade considerou o custo da Terra Nua e Benfeitorias pelo valor de R\$ 28.723.289,00 (conforme Laudo de Avaliação) e não pelo valor proporcional com relação à alienação, que seria de R\$ 32.218.231,69. Desse modo, apurou um ganho de capital menor do que o efetivamente realizado, no valor total de R\$ 40.662.204,44 (15.703.843,19 + 24.958.361,25, conforme tabela de fl. 5030 e Autos de Infração).

Caso considerasse o valor proporcional de alienação de R\$ 32.218.231,69 (TN e Benfeitorias), o GC seria de R\$ 28.453.303,94, e não R\$ 24.958.361,25, conforme consta do auto de infração.

Como bem exposto no Relatório Fiscal, “os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integram a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, no termos do § 3º do art. 25 da Lei 9.430/1996. Para fins de apuração do ganho de capital, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil, exceto se os

ganhos tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto, conforme §§ 4º e 5º do art. 25 da Lei nº 9.430/1996”.

Assim, está claro que, pela legislação tributária, não se considera o ajuste a valor justo (27.432.493,61 e 1.313.748,59) na base de cálculo dos tributos, a menos que tenham sido computados na base de cálculo anteriormente.

Na atividade do lançamento, a Autoridade identificou a ocorrência do fato gerador dos tributos (alienação por cessão de direitos), determinou a matéria tributável (ganho de capital), calculou o montante do tributo devido (diferença entre o custo e o valor de alienação do direito), identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível pela falta de recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Assim, correto está o lançamento de ofício tendo em vista o ganho de capital auferido pelo sujeito passivo.

Da Base de Cálculo Correta para a Operação

A recorrente sustenta que, apesar de não haver compra e venda, deve-se seguir no caso o disposto no **art. 19 da Lei 9.393/96**, que determina que a apuração do ganho de capital de imóvel rural é feita com base no VTN declarado. Acrescenta ainda que *“nesta hipotética situação, o valor da venda de ativo florestal também não pode integrar a base de cálculo do suposto ganho de capital, pois esta venda é receita operacional da Recorrente, que como tal deve ser tributada segundo seu regime de apuração, o que igualmente justifica a revisão do lançamento”*.

No entanto, como visto, este caso trata da cessão de direitos do fiduciante, ora recorrente, e não da alienação de imóvel rural. Não se aplica, desse modo a apuração da base de cálculo prevista na Lei 9.393/96.

No que toca à alegação de receita operacional, reitero resposta da recorrente demonstrando que não havia segregação de valores (fls. 2014 e ss.):

1) Item 01

- a) Com relação a esse subitem esclarecemos que não houve segregação/atribuição de valores individualizados na “escritura pública de cessão de direitos”, conforme se verifica através do documento que junta aos autos.

[...]

- 2) Item 02 – Com relação a esse item, esclarecemos que as florestas/terras objeto da cessão de direitos não eram utilizadas para extração de resinas. Cumpre esclarecer também que apenas uma pequena parte da área total (128,30 hectares) era destinada ao plantio de florestas. O restante da área era destinado à atividade agrícola/pastoril.

Para se considerar o *valor da venda de ativo florestal* como receita operacional, é necessário a demonstração de forma “segregada” da circulação jurídica do referido bem como “mercadoria”.

Assim, no que toca à alegação de que a venda do ativo florestal se trata de receita operacional, o que seria relativo à circulação de mercadorias, entendo ser necessária para a comprovação da operação a apresentação de documentos fiscais demonstrando efetiva natureza da operação. Não há nenhuma prova desse tipo nos autos. Há apenas a alegação. O caso em análise, assemelha-se à venda de um estabelecimento, caso em que há a “mercadoria”, mas a alienação não caracteriza a circulação de mercadorias, e sim a do estabelecimento como um todo.

A subdivisão realizada pela Autoridade Lançadora foi realizada apenas para se considerar o correto valor da terra nua (valor de mercado), e não o valor declarado, o qual estava subavaliado. Este procedimento possibilitou a adequada alocação dos valores e a correta apuração do ganho de capital. Não por isso a natureza da venda das “florestas” seria de receita operacional, pois, não há documento que demonstre a segregação desses “ativos” da propriedade resolúvel do imóvel rural, cujo direito de aquisição foi cedido (e não foi vendido).

Do Parecer Cosit 23/2019

Aduz a recorrente que “*na Solução de Consulta COSIT nº 23/2019, a RFB decidiu que as receitas de venda de florestas compõem a sua receita bruta operacional*”.

Defende-se, assim, que ainda que se entenda pela ocorrência de alienação no caso, deve ser retificada a cobrança objeto do item I do auto de infração, uma vez que a venda da madeira em pé deve ser tributada como receita operacional e não como ganho de capital, e a base de cálculo do ganho de capital está prevista na Lei 9.393/96, tudo a ensejar o cancelamento do v. acórdão para o fim de julgar improcedente a autuação.

Como exposto no tópico anterior não se trata de venda de mercadorias. Complemento com as razões expostas pelo Julgador *a quo*:

A Solução de Consulta Cosit nº 23/2019, de fato regulamenta que “A venda de florestas em pé é circulação de mercadorias e classificada como receita bruta da entidade que tem por finalidade a sua comercialização.”

Entretanto, a Solução de Consulta acima esclarece que, nesses casos, tais ativos devem ser contabilizados como produtos em elaboração e que as receitas deles decorrentes sujeitam-se ao recolhimento de IPI e ICMS e não de ITBI.

Verifica-se, portanto, que a Consulta não se aplica ao presente caso pois as áreas de florestas em análise, registradas no Ativo Permanente Imobilizado, não foram comercializadas como mercadoria, mas sim como imobilizado, inclusive com pagamento de ITBI sobre o valor total da venda (terras e florestas).

Desse modo, não cabe razão à recorrente neste ponto.

Da Omissão de GC – Fazenda Renalpa

Em síntese a recorrente alega que *não houve ganho de capital na alienação da Fazenda Renalpa pois o valor de venda (R\$ 20.000.000,00) foi inferior ao do custo de aquisição (R\$ 24.631.272,38).*

No entanto, é importante frisar que o custo de aquisição da Fazenda Renalpa tem amparo no demonstrativo fornecido pela própria recorrente, em resposta à intimação (fls. 2397 e ss.):

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79				
	area total	3.564,20	2.040,10	1.524,10
	area plantada	1.007,60	132,10	875,50
CONTA	31/12/2016	SANTA ANDREA	RENALPA	
158.404-9 estoque agro-pastoris	1.446.106,78	1.446.106,78	-	
180.405-7 terras fazenda Santa Andrea	2.255.111,48	1.290.795,39	964.316,09	
180.412-0 terras fazenda Santa Andrea CPC27	40.494.603,50	27.432.493,61	13.062.109,89	
180.904-0 edificações	356.880,99	356.880,99	-	
180.304-3 equipamentos e instalações industriais	2.111.100,91	2.111.100,91	-	
185.104-7 moveis e utensilios	6.150,46	6.150,46	-	
187.904-9 veiculos	345.452,47	345.452,47	-	
191.505-3 florestas plantadas	2.184.271,37	286.365,87	1.897.905,50	
191.507-0 florestas CPC29	10.020.689,49	1.313.748,59	8.706.940,90	
TOTAL	59.220.367,45	34.589.095,07	24.631.272,38	

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79		
	area total	1.524,10
	area plantada	875,50
CONTA	RENALPA	
180.405-7 terras fazenda Santa Andrea	964.316,09	
180.412-0 terras fazenda Santa Andrea	13.062.109,89	
191.505-3 florestas plantadas	1.897.905,50	
191.507-0 florestas plantadas	8.706.940,90	
TOTAL	24.631.272,38	

Observa-se que na primeira tabela há a reavaliação das terras (CPC 27) e das florestas (CPC 29), nos valores de R\$ 13.062.109,89 e R\$ 8.706.940,90, o que aumentou o custo de aquisição em R\$ 21.769.050,79. Como já exposto, não se considera o ajuste a valor justo na base de cálculo dos tributos, a menos que tenham sido computados na base de cálculo anteriormente, nos termos dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 25 da Lei 9.430/96.

Desse modo, o ganho de capital foi apurado com base no custo informado pela própria interessada, conforme tabela abaixo:

Apuração do custo de aquisição e valor do patrimônio alienado	Valor	Observação
1. Custo de aquisição da terra nua conforme contabilidade	964.316,09	Terra nua
2. Custo das florestas plantadas	1.897.905,50	Outros bens
3. Custo total patrimônio alienado (1+2)	2.862.221,59	
4. Relação percentual outros bens e custo total patrimônio alienado (2/3)	66,31%	
5. Valor alienado de outros bens (4 x R\$ 20.000.000,00)	13.261.764,96	
6. Relação percentual terra nua e custo total patrimônio alienado (1/3)	33,69%	
7. Valor alienado de terra nua (6 x R\$ 20.000.000,00)	6.738.235,04	

Apuração do ganho de capital na alienação da fazenda Renalpa	Valor - R\$
8. Valor de alienação da terra nua (7)	6.738.235,04
9. Valor da terra nua declarada na DITR exercício 2011 transmitida em 08/09/2011	2.645.566,61
10. Custo de aquisição da terra nua recebida da Baronesa em 28/01/2012 em devolução pelo valor contábil	0,00
11. Valor da terra nua DITR exercício 2018	8.782.364,22
12. Valor de alienação dos outros bens (5)	13.261.764,96
13. Valor de alienação da terra nua e outros bens (8+12)	20.000.000,00
14. Ganho de capital na alienação da terra nua (8-1)	5.773.918,95
15. Ganho de capital na alienação de florestas e outros bens (12-2)	11.363.859,46

[marcamos em cores para facilitar a identificação dos grupos de valores]

A Autoridade Lançadora apenas separou os valores de lançamento, mantendo a sistemática considerada no item anterior, observando que lá, houve um benefício ao contribuinte porquanto o valor de alienação foi calculado com base no laudo apresentado (valor de mercado), ignorando-se o valor proporcional constante da escritura.

No caso da venda da Fazenda Renalpa I, não há esta diferença, o resultado da apuração do ganho é o mesmo (separando ou não os valores).

Em resposta ao TIF 03 (fls. 2397 e ss.), a recorrente apresentou escritura pública da alienação da Fazenda Renalpa I informando que não houve segregação de valores nos documentos de venda:

Item 01 – A

Com relação a esse item, esclarecemos que na Escritura Pública de Compra e Venda da referida Fazenda, não houve "segregação dos valores" relativos à terra nua, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas.

Entretanto, por ser oportuno, a peticionária acosta, no presente momento, demonstrativo da "segregação contábil".

[...]

SEGREGAÇÃO VALORES DE TERRAS E FLORESTAS - FAZENDA RENALPA - CONTABIL

SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA CNPJ 45.601.242/0001-79

area total	1.524,10	
area plantada	875,50	
RENALPA		11/nov/18
Terras fazenda Santa Andrea	964.316,09	
Terras fazenda Santa Andrea	13.062.109,89	14.026.425,98
Florestas plantadas	1.897.905,50	
Florestas plantadas	8.706.940,90	10.604.846,40
TOTAL		24.631.272,38
CUSTO DE AQUISIÇÃO		24.631.272,38
VALOR ALIENADO EM 14/NOV/2018		
CONFORME ESCRITURAS PÚBLICAS	-	20.000.000,00
RESULTADO NEGATIVO DA OPERAÇÃO		4.631.272,38

Como exposto, o custo de aquisição da Fazenda Renalpa tem amparo no demonstrativo fornecido pela própria recorrente. Desse modo, não há reparos a fazer no lançamento, que identificou o ganho de capital na alienação da fazenda e realizou o lançamento de ofício.

Da Base de Cálculo Correta para a Operação

Em relação à base de cálculo, expõe a recorrente:

Em relação ao pedido de recálculo dos valores supostamente devidos, entendeu o v. acórdão que "no caso em tela, com base no relatório fiscal e nas informações apresentadas pela própria contribuinte, constata-se que o valor informado na DITR 2018 (R\$ 8.782.364,22) é superior ao montante utilizado pela Autoridade fiscal na apuração do ganho de capital correspondente à terra nua (R\$ 6.738.235,04)".

Realmente, a Recorrente requereu que o processo fosse encaminhado **para retificação do valor de IRPJ e CSLL lançados**, por meio de diligência fiscal, uma vez que devem ser refeitos os cálculos dos valores supostamente devidos, a fim de **a fim de considerar o VTN declarado da Fazenda Renalpa no valor de R\$ 8.782.364,22**.

Isso porque, na remotíssima hipótese de se entender tributável esta operação, deve seguir-se o disposto no art. 19 da Lei 9.393/96, que determina que a apuração do ganho de capital de imóvel rural é feita com base no VTN declarado, nos seguintes termos:

"Art. 19. A partir do dia 1- 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. 8-, 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 n- 9.249, de 26 de dezembro de 1995." (grifos nossos)[grifo da recorrente]

Da mesma forma, nesta hipotética situação, **o valor da venda de ativo florestal também não pode integrar a base de cálculo do suposto ganho de capital**, pois esta venda é receita operacional da Recorrente, que como tal deve ser tributada segundo seu regime de apuração, o que igualmente justifica a revisão do lançamento.

No que toca ao valor informado em sua DITR 2018 (R\$ 8.782.364,22), transcrevo a redação dos dispositivos pertinentes para posterior análise.

Lei 9.393/96

Art. 8º

Seção V

Da Declaração Anual

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

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

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

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) (Vigência)

Art. 14

Seção VII

Dos Procedimentos de Ofício

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

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

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

Art. 19

Valores para Apuração de Ganho de Capital

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

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo

de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Com efeito, o art. 19 trata de regra específica para apuração do ganho de capital. De acordo com o art. 14, instaura-se o procedimento de ofício sempre que não houver a entrega da declaração ou as informações prestadas não refletir a realidade (informações inexatas, incorretas ou fraudulentas). Não poderia ser diferente. Cabe à Autoridade Fiscal averiguar a veracidade das informações e, em caso de inconsistência dos valores declarados, havendo incidência tributária, efetuar o lançamento do tributo.

Outrossim, a receita operacional só se configura se advinda da atividade rural, que é objetivamente delineada pela legislação:

LEI No 8.023, DE 12 DE ABRIL DE 1990.

Art. 2º - Atividade Rural

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

Art. 4º - Resultado da Atividade Rural

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 59 - Atividade Florestal

Art. 59. Considera-se, também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

IN SRF 257/2002

Art. 4º - Receita Bruta

RECEITA BRUTA

Art. 4º Considera-se receita bruta da atividade rural aquela decorrente da exploração das atividades relacionadas no art. 2º.

Parágrafo único. O regime tributário estabelecido para a pessoa jurídica rural não permite a inclusão de receitas e despesas de outras atividades, as quais, se existentes, deverão ser segregadas nos termos do art. 8º.

Art. 5º Da receita bruta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos produtos seja mero depositário.

Art. 6º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, Aquisições do Governo Federal (AGF) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Proagro);

II - o valor da entrega de produtos agrícolas, pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

III - as sobras líquidas da destinação para constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, quando creditadas, distribuídas ou capitalizadas à pessoa jurídica rural cooperada.

Art. 7º A receita bruta da atividade rural decorrente da comercialização dos produtos deve ser comprovada por documentos usualmente utilizados nessa atividade, tais como Nota Fiscal de Produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas administrações fiscais dos Estados.

SEGREGAÇÃO DE RECEITAS

Art. 8º A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

Nos termos do §2º do Art. 8º da Lei 9.393/96 “O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado”. O art. 19 do mesmo Diploma dispõe que “[...] considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente”.

Já o art. 14 é claro ao determinar que, no caso de subavaliação ou prestação de informações inexatas ou incorretas, a RFB procederá o lançamento de ofício. Na mesma linha, cabe realçar o art. 148 do CTN o qual determina que a “a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo”.

Nesse ponto, cabe destaque à jurisprudência administrativa indicada no Relatório Fiscal pela Autoridade Lançadora:

Acórdão: 2202-004.754

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL.

Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. 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 da Lei nº 9.393, de 1996, observado o disposto no art. 14 do mesmo ato legal, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. **Evidenciada a subavaliação do valor do VTN declarado no DIAT do ano de alienação, por notoriamente diferente do de mercado, cabível se torna o seu arbitramento, mediante aplicação do VTN apurado em Laudo de Avaliação, para fins de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997.**

Na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês.

(grifo nosso)

Neste caso, o valor de alienação considerado pela Autoridade Fiscal no exercício do lançamento foi o constante da Escritura Pública de R\$ 20.000.000. No entanto, poderia ter considerado o valor do Laudo de Avaliação (R\$ 24.304.722,41 – fl. 242) ou então o valor registrado na contabilidade informado pela própria recorrente (R\$ 24.631.272,38 – fl. 2402), refletindo o preço de mercado das terras, o que aumentaria ainda mais o ganho de capital auferido.

O VTN é considerado custo e valor de alienação desde que reflita o preço de mercado (art. 8º, §2º), caso contrário, a Autoridade Fiscal deverá arbitrar nos termos do art. 14. Se assim não fosse, dificilmente haveria ganho de capital na alienação de imóvel rural quando informado o VTN na declaração com valores subavaliados.

No que toca à circulação de mercadorias, é necessário a comprovação fiscal com a devida incidência do imposto estadual (ou a eventual isenção, se cabível). O caso em análise, assemelha-se à venda de um estabelecimento, caso em que há a mercadoria, mas não caracteriza a sua circulação, e sim a venda do estabelecimento como um todo. Ao vender a Fazenda sem segregar os valores, não há a circulação de “mercadorias”. Esta só ocorrerá quando houver a venda dos produtos com a respectiva emissão da nota fiscal e, se for o caso, com destaque e recolhimento do imposto estadual. Tanto que incidiu o ITBI— imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis — no valor de R\$ 800.0000 no presente caso.

A subdivisão realizada pela Autoridade Lançadora foi realizada apenas para se considerar o correto valor da terra nua (valor de mercado), e não o valor declarado, o qual estava subavaliado. Este procedimento possibilitou a alocação dos valores para a apuração do ganho de capital. Não por isso a natureza da venda das “florestas” seria de receita operacional, pois, não há documento que demonstre a segregação desses “ativos” da propriedade do imóvel rural vendido.

No Relatório Fiscal demonstrou a Autoridade Fiscal as inconsistências no que toca à Fazenda Renalpa (e-fls. 5032 e ss.):

Momento 1:

A fazenda Renalpa era declarada na DITR até o período de referência de 1993 pela empresa Renalpa Agro Pecuária Ltda. Após o período de referência de 1994 passou a ser declarada pela empresa Santa Andrea Agro Pecuária.

Momento 2:

Na data de 28 de dezembro de 2010 é averbada a transferência da fazenda Renalpa da Renalpa Agro Pecuária Ltda para a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda.

[AV-02/14.406. EM 28 DE DEZEMBRO DE 2010 - RENALPA AGROPECUARIA LTDA, foi incorporada pela SANTA ANDREA AGRO PECUARIA LTDA]

Momento 3:

A fiscalizada em 22/07/2011 transmite a fazenda Renalpa para integralização e aumento de capital do capital social da Baronesa S/A pelo valor de custo contábil de R\$ 0,00, para as terras, e R\$ 1.076.572,85, para as florestas.

[...]

A Baronesa S/A recebeu as fazendas (Cambará e Renalpa) da fiscalizada Santa Andrea Agro Pecuária Ltda a título de integralização do capital, registrou o aumento do capital social pelo valor do custo contábil de R\$ 1.763.810,26 e registrou o aumento do ativo em R\$ 59.297.610,74 em virtude de reavaliação mediante crédito na conta própria de patrimônio líquido “Ajustes Avaliação Patrimonial”.

Momento 4:

Após seis meses, em 28/01/2012, a fazenda Renalpa retorna para a propriedade da fiscalizada pelo valor de custo contábil, mediante processo de cisão parcial da Baronesa, sendo atribuído o valor de R\$ 0,00 para as terras, e R\$ 1.966.08,62, para as florestas.

[...]

Conforme os balancetes/balanços de 2014 e 2016 o custo contábil de aquisição da terra nua das fazendas Renalpa e Santa Andrea era de R\$ 2.255.111,48.

Com efeito, há de se considerar a regra do art. 19 da L. 9.393/99 reproduzida no art. 523 do RIR/99, no que toca ao ganho de capital para as empresas optantes pelo Lucro Presumido:

Art. 523. A partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no parágrafo único do art. 136 e nos incisos I e II do art. 522 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

A empresa nada alegou em relação ao VTN declarado para demonstrar o “custo de aquisição”. Como exposto acima (momento 1), desde 1994 a Fazenda Renalpa era declarada pela empresa Santa Andrea Agro Pecuária.

Não obstante o Laudo que demonstra que o VTN da Renalpa era de R\$ 17.141.595 (e-fl. 2145) e os Plantios Florestais eram de R\$ 9.269.494, a Autoridade considerou o valor do VTN de R\$ 6.738.235,04 (em vez de R\$ 17.141.595) e o de Florestas e Outros Bens o valor de R\$ 13.261.764,96.

A alienação da Fazenda foi realizada por R\$ 20.000.000, cuja Escritura Pública de Compra e Venda descreve os imóveis “sem benfeitorias” (e-fls. 2405/2406), como também não menciona a existência de “Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas”.

Não havendo a possibilidade de se considerar o VTN declarado pelo sujeito passivo por absoluta inconsistência dos valores declarados, considerando as informações da Escritura de Compra e Venda supramencionada, entendo que não há como afastar o lançamento realizado sobre o valor de ganho de capital total de R\$ 17.137.778,41 apurado pela Autoridade Lançadora, resultante do valor de venda de R\$ 20.000.000,00 menos o custo de R\$ 2.862.221,59, que foi informado em demonstrativo entregue pelo próprio contribuinte (e-fls. 2014 a 2022).

Nego, portanto, provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Do Parecer Cosit 23/2019

Como já exposto, não houve circulação de mercadorias no presente caso. Não há que se falar em receita operacional, tendo em vista a alienação do imóvel (ativo não circulante) ter ocorrido inclusive com o recolhimento do ITBI, conforme escritura pública.

Do Pedido de Perícia/Diligência para os Itens IV.1.2 e IV.2.2

No caso, há nos autos todos os documentos necessários para o deslinde das questões levantadas, o que torna imprescindível qualquer perícia ou diligência.

Da Inaplicabilidade da Multa de Ofício Qualificada

A Autoridade Lançadora qualificou a multa, cuja justificativa segue transcrita abaixo:

O sujeito passivo Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, por meio dos seus sócios, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de:

- a) não oferecer à tributação os vultosos ganhos de capital na alienação das fazendas Santa Andrea e Renalpa;
- b) não declarar em DCTF os tributos incidentes sobre ganhos de capital na alienação das fazendas Santa Andrea e Renalpa;
- c) não declarar na ECF (Escrituração contábil fiscal) os valores de ganhos na alienação da fazenda Santa Andrea;
- d) não contabilizar a obrigação de IRPJ e CSLL a recolher sobre os ganhos de capital na alienação das fazendas;

e) não oferecer à tributação a realização dos vultosos ganhos na avaliação a valor justo das fazendas Santa Andrea e Renalpa.

Neste caso entendo ter razão a recorrente. Não cabe a qualificação da multa. De fato, a Recorrente apresentou documentação para a Fiscalização e demonstrou que realizou operações com terceiros as quais foram devidamente registradas e declaradas aos órgãos competentes, tanto é assim que o d. Fiscal Autuante teve acesso a todos os elementos necessários à lavratura dos autos de infração.

Com efeito, no caso presente, não restou provada ou mesmo indicada qualquer hipótese de sonegação, fraude ou conluio, pois a Recorrente e seus parceiros não praticaram ou deixaram de praticar quaisquer atos com o intuito de impedir ou retardar o pagamento de tributos.

Destaco excerto do voto condutor que demonstra as condutas praticadas e o entendimento do julgador acerca da qualificação da multa:

Da multa qualificada

Todos os interessados defendem a inaplicabilidade da multa qualificada:

(...) no caso presente não restou provada ou mesmo indicada qualquer hipótese de sonegação, fraude ou conluio, pois a Impugnante e seus parceiros não praticaram ou deixaram de praticar quaisquer atos com o intuito de impedir ou retardar o pagamento de tributos.

Argumentam que todos os atos praticados foram devidamente registrados na contabilidade da autuada, declarados aos órgãos competentes e que eventuais irregularidades somente podem ser classificadas como erro de procedimento ou entendimento:

Portanto, o que houve no caso foi no máximo um erro de procedimento/entendimento por parte da Impugnante ao realizar as operações de cessão de direitos da Fazenda Santa Andrea e alienação da Fazenda Renalpa, sem qualquer fraude, dolo ou simulação!

Nestas condições, e sempre com o devido respeito, falta tipicidade no caso presente para aplicação da multa aumentada, prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96, pois não é verdade que “O sujeito passivo Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, por meio dos seus sócios, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964”.

Não podem ser aceitos os argumentos acima, no sentido de que eventuais irregularidades seriam decorrentes de erros de fato ou de entendimento pois os interessados não apontaram quais teriam sido esses erros, limitaram-se a apresentar argumento genérico, desprovido de provas.

Em relação à prática de atos dolosos, o relatório fiscal elenca as seguintes condutas:

O sujeito passivo Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, por meio dos seus sócios, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de:

a) não oferecer à tributação os vultosos ganhos de capital na alienação das fazendas Santa Andrea e Renalpa;

b) não declarar em DCTF os tributos incidentes sobre ganhos de capital na alienação das fazendas Santa Andrea e Renalpa;

c) não declarar na ECF (Escrituração contábil fiscal) os valores de ganhos na alienação da fazenda Santa Andrea;

d) não contabilizar a obrigação de IRPJ e CSLL a recolher sobre os ganhos de capital na alienação das fazendas;

e) não oferecer à tributação a realização dos vultosos ganhos na avaliação a valor justo das fazendas Santa Andrea e Renalpa.

Somam-se a essas condutas outras irregularidades apontadas pelo procedimento fiscal como ganhos de capital anteriormente omitidos e já decaídos, conforme admite a própria contribuinte, e valores subavaliados de VTN declarados em Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT).

Além disso, registre-se que a autuada foi incluída como responsável solidária em dois processos administrativos de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, relativos a omissões de ganho de capital em operações que guardam muita similaridade com os presentes lançamentos, demonstrando que os interessados tinham conhecimento prévio de existência de irregularidades nos procedimentos ora analisados bem como a prática reiterada de atos ilícitos. Ambos os processos já foram julgados em primeira instância administrativa e o resultado foi a manutenção dos lançamentos, da multa qualificada e da responsabilidade solidária atribuída à impugnante¹.

Considerando a complexidade jurídica que envolve as operações realizadas, é normal que ocorra erros. Aqui, entendendo não haver a “conduta dolosa” para modificar a incidência ou os valores devidos. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há sempre o risco do “erro de direito”, ou seja, a qualificação jurídica inadequada dos fatos pode levar ao não oferecimento de determinado ganho à tributação. E, por consequência, não será declarado os valores não tributados.

Observa-se que, em relação à cessão de direitos da Fazenda Santa Andrea, como exposto em análise anterior, houve a necessidade de se expor a devida qualificação jurídica para os fatos, para só então se determinar a matéria tributável (ganho de capital na cessão de direitos). A respectiva qualificação foi feita de modo equivocada até mesmo pela julgadora de origem, como transcrevo no seguinte trecho:

Há de se destacar que os elementos caracterizadores de compra e venda de bem imóvel estão presentes no caso vertente, conforme se verifica nos trechos do Relatório Fiscal abaixo reproduzidos [...] (e-fl. 5198)

A conduta da recorrente, no caso dos autos, não se enquadra em “dolosa”, de modo a configurar fraude ou sonegação fiscal.

Assim, voto por afastar a qualificação da multa.

¹ Princesa S.A. Processo 15940.720028/2018-51 Acórdão 06-65.313 - 9ª Turma da DRJ/CTA, ciência em 21/05/2019

Baronesa S.A. Processo 15940.720057/2018-13 Acórdão 09-71.399 - 7ª Turma da DRJ/JFA

Da Multa Confiscatória

Não cabe discussões acerca de princípios constitucionais (confisco, proporcionalidade, razoabilidade) em contencioso administrativo.

Cabe observância à Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005*

Assim não é possível este Colegiado se pronunciar acerca do princípio constitucional do não confisco de modo a afastar aplicação da multa de ofício regularmente apurado no procedimento fiscal.

IV.2 - DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA RECORRENTE

Em relação à responsabilidade do Sr. SÉRGIO ANTÔNIO GARCIA AMOROSO:

Da Responsabilidade Solidária

Transcrevo abaixo excerto do voto condutor acerca da responsabilização impugnada pelas partes.

Da responsabilidade solidária

A Saga Investimento e Participações S.A., sócia majoritária da Santa Andrea Agro Pecuária LTDA, com 99,99% de suas quotas, tem como diretor presidente o Sr. Sérgio Antônio Garcia Amoroso, também arrolado como responsável. De acordo com o Relatório Fiscal:

(...) anuiu com a alienação da fazenda Santa Andrea (vide escritura pública de cessão de direitos às fls. 1967 a 1980), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação; aprovou a alienação da fazenda Renalpa (vide ata de reunião de sócios quotistas de 11/09/2017 às fls. 2896 a 3044), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação.

Assim sendo, a empresa Saga Investimento e Participações do Brasil S/A deve responder solidariamente pelos débitos tributários da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda, nos termos do art. 124, I, do CTN, que estabelece a solidariedade pelo adimplemento das obrigações tributárias de pessoas que possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

A Saga Investimento e Participações S.A. defende que não pode ser incluída como responsável solidária com base no art. 124, inc. I do CTN (interesse comum):

Isto porque, o interesse comum a que faz menção o art. 124, I do CTN não deve ser apenas um interesse econômico, mas também um interesse jurídico nas situações que ensejaram as supostas omissões de ganho de capital, o que não ocorreu no presente caso.

(...)

No caso dos autos, não há qualquer prova da ocorrência de ato ou fato de caráter doloso ou culposos por parte da Impugnante que tenha ensejado as situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em questão.

De acordo com o Parecer Cosit/RFB nº 04, de 10/12/2018, a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I, do art. 124, do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. Acrescenta o Parecer que a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte.

Com base no Parecer acima, pode-se atestar que a Autoridade fiscal agiu corretamente ao incluir a Saga Investimento e Participações S.A. como responsável solidária pois, além de possuir estreito vínculo com a autuada na qualidade sócia majoritária, participou ativamente das operações que ensejaram os lançamentos, conforme se verifica nas atas de reuniões e escrituras públicas anexadas aos autos (fls. 1.967 a 1.980 e 2.896 a 3.044).

A responsabilidade solidária da pessoa física Sérgio Antônio Garcia Amoroso deu-se com base nas condutas transcritas a seguir:

Sérgio Antônio Garcia Amoroso: diretor presidente da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda; sócio da Santa Andrea Agro Pecuária; diretor presidente da sócia majoritária Saga Investimento e Participações do Brasil S/A; representou a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda na alienação da fazenda Santa Andrea (vide escritura pública de cessão de direitos às fls. 1967 a 1980), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação; representou a Santa Andrea Agro Pecuária Ltda na alienação da fazenda Renalpa (vide escritura de compra e venda às fls. 2397 a 2417), cujos ganhos de capital não foram oferecidos à tributação. Assim sendo, pelo fato do sócio administrador Sérgio Antônio Garcia Amoroso ter exercido a administração ou gerência da Santa Andrea Agro Pecuária Ltda com prática de atos com infração à lei, pondo em execução a sonegação e a fraude, este deve responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos do art. 135 do CTN.

Em sua impugnação, Sérgio Antônio Garcia Amoroso defende que a simples condição de sócio ou diretor não justifica sua inclusão no pólo passivo da presente lide e que "não existe nos autos prova de nenhum ato de excesso de poderes, dolo, fraude ou simulação, do Impugnante, que justifique sua inclusão no feito, nos termos do art. 135 do CTN."

No caso em tela, constata-se que a Santa Andrea Agro Pecuária LTDA e a Saga Investimento e Participações S.A. fazem parte de um grupo econômico denominado Grupo Jari, composto de mais de duas dezenas de empresas. Tendo em vista que apenas a acionista majoritária da autuada e seu sócio diretor foram incluídos no pólo passivo da obrigação tributária em análise, justamente por terem participado das operações auditadas, não podem ser aceitas as alegações de que a simples participação societária teria ensejado as responsabilizações ora impugnadas.

Conforme visto anteriormente, no item "Da multa qualificada", constatou-se que a autuada, representada por Sérgio Antônio Garcia Amoroso, praticou atos dolosos com o objetivo de omitir os ganhos de capital impugnados. Assim sendo, pela prática de atos com infração à lei o sócio presidente deve responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos do art. 135 do CTN.

A motivação constante do Auto de Infração, no que toca à Responsabilidade Solidária, consta do “Demonstrativo de Responsáveis Tributários”, cujo recorte da imagem reproduzo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Demais Responsáveis Tributários

CNPJ

02.053.186/0001-72

Nome Empresarial

SAGA INVESTIMENTO E PARTICIPACOES DO BRASIL S/A

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

Responsável tributário solidário conforme motivos expostos no tópico “III – DA MULTA QUALIFICADA E DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA” do Relatório de Fiscalização.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

CPF

761.086.608-30

Nome

SERGIO ANTONIO GARCIA AMOROSO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Responsável tributário solidário conforme motivos expostos no tópico “III – DA MULTA QUALIFICADA E DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA” do Relatório de Fiscalização.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Ainda, conforme indicado pelo julgador de origem, a responsabilidade solidária “da autuada” analisada no PAF 15940.720028/2018-51 (que não tem relação alguma com as condutas dos solidários que aqui se discute), foi afastada por unanimidade, conforme Acórdão 1302-005.708, cujo capítulo foi ementado conforme a seguir:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Na imputação de responsabilidade solidária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização comprovar o interesse comum dos responsáveis no nascimento da obrigação tributária. Não sendo comprovado nos autos que as empresas tinham interesse em comum, deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária.

Entendo que o mesmo ocorreu no presente processo.

Aqui não foi provado o interesse comum, tampouco o ato ilícito.

A simples condição de sócio e/ou administrador no momento do fato gerador não é suficiente para incluí-los no polo passivo da exigência tributária. No caso de interesse comum,

necessariamente há de se mostrar o benefício econômico gerado pelas operações, de modo que se verifique claramente o ganho decorrente da situação que constitua o fato gerador do tributo. Usualmente tal interesse surge de um planejamento abusivo, o que não é o caso.

Já o ato ilícito é uma conduta praticada pelo administrador que enseja a sua “responsabilidade pessoal”. A simples venda de imóveis não se enquadra nesta categoria.

Voto, portanto, para afastar a responsabilidade tributária atribuída aos responsáveis solidários.

Do Pedido de Perícia/Diligência

Não há a necessidade de se diligenciar, constam dos autos todos os elementos necessários para a análise das questões suscitadas pela recorrente.

Da Intimação dos Procuradores

É de se indeferir o pleito, conforme Súmula CARF nº 110, *in verbis*:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Conclusão

Desta forma, voto por:

- dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da empresa autuada, tão somente para afastar a qualificação da multa.
- dar provimento aos Recursos Voluntários dos Responsáveis Solidários SAGA INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES DO BRASIL S/A e SÉRGIO ANTÔNIO GARCIA AMOROSO, para excluí-los do polo passivo da exigência tributária

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

