



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 11634.720258/2018-23 |
| ACÓRDÃO | 2201-012.781 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 6 de maio de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | APARECIDA FAION MANARA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2017

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

DECADÊNCIA. GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS.

O prazo decadencial para constituição do lançamento tem início com a ocorrência do fato gerador, qual seja, a alienação do bem.

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. SÚMULA CARF Nº. 72.

O fato gerador do imposto sobre o ganho de capital ocorre quando do efetivo ganho, que é a data do pagamento. Para tributos cujo lançamento é por homologação, havendo antecipação do pagamento e ausentes dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial flui a partir da ocorrência do fato gerador. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

IRPF RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA. ABATIMENTO NO CRÉDITO LANÇADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível abater na base de cálculo lançada os tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas visto que as deduções permitidas são somente as previstas em lei. Também não é cabível a compensação dos tributos recolhidos por pessoas jurídicas com os débitos da pessoa física visto que não é permitido compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passível de

restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido até 31 de dezembro de 1996 considera-se custo de aquisição o valor constante na Declaração de Bens e Direitos, da Declaração de Ajuste Anual e, valor de alienação, o valor efetivo da operação de venda; no caso de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, considera-se custo de aquisição e valor de venda o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário em relação ao pedido de compensação, por incompetência do CARF, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Alvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

A autuação versa sobre ganhos de capital na alienação de bens e direitos. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 13-73):

A apuração deste procedimento é relativa às alienações dos lotes de terras rurais nº 1-F-2 (matrícula nº 6.350 CRI de Sarandi/Pr.) e nº 1-F-3 (matrícula nº 22.891 do CRI de Marialva/Pr) pertencentes à contribuinte e seus familiares.

No curso de procedimentos fiscais instaurados e em curso na Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR, a seguir relatados, foram coligidas provas suficientemente robustas para evidenciar que a contribuinte e seus familiares procederam à constituição de empresa (FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA – CNPJ nº 16.923.754/0001-53) com o único objetivo de esquivarem-se da condição de contribuinte, descrita no inciso I do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN), e, conseqüentemente, suprimirem/diminuírem o valor do tributo devido nas operações de alienação dos imóveis citados.

[...]

Para tanto, imprescindível ao deslinde da questão em tela retroceder ao momento da aquisição dos lotes de terras nº 1-F-2 e nº 1-F-3 (atuais 1-F-3-Rem e 1-F-3-A) pelos integrantes da família Faion.

AQUISIÇÃO DOS LOTES DE TERRAS PELA FAMÍLIA FAION

Em 02/12/2002, conforme Escritura Pública de Compra e Venda, a contribuinte e seus familiares adquiriram da empresa SOCIEDADE CIVIL FAA DI BRUNO (CNPJ:

78.210.374/0001-29) os lotes de terras a seguir relacionados pelo valor total de R\$ 316.640,00.

- Lote de terras nº 1-F-2, com área de 19,5142 alqueires paulistas, situado na Gleba Ribeirão Pinguim, do Município e Comarca de Sarandi/Pr, matrícula nº 6.350 CRI de Sarandi/Pr. Valor atribuído ao lote nesta operação: R\$ 143.552,80.
- Lote de terras nº 1-F-3, com área de 23,5291 alqueires paulistas, situado na Gleba Ribeirão Pinguim, do Município e Comarca de Marialva/Pr, matrícula nº 22.891 do CRI de Marialva/Pr. Valor atribuído ao lote nesta operação: R\$ 173.087,20.

Com base na escritura pública, o lote de terras nº 1-F-2 foi distribuído aos seus compradores, em 02/12/2002, da seguinte forma:

[...]

O lote de terras nº 1-F-3, também de acordo com a escritura pública, foi distribuído aos seus compradores, em 02/12/2002, da seguinte forma: [...]

CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA

Em 21/09/2012, a empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ: 16.923.754/0001-53) foi constituída por meio de Contrato Social registrado na Junta Comercial do Paraná sob nº 41207451170 (em 27/09/2012), pelas seguintes pessoas físicas, entre elas, a contribuinte aqui fiscalizada: [...]

Na cláusula quarta do Contrato Social da empresa FAION, está descrito seu objeto, a saber:

CLÁUSULA QUARTA: A sociedade tem por objeto a exploração do ramo de agricultura e pecuária; administração de bens e negócios próprios e de terceiros; participações em geral e a intermediação de negócios em geral, podendo a sociedade participar de outras sociedades congêneres ou não, como acionista ou quotista, praticar atividades mercantis envolvendo a compra e venda de bens no varejo ou atacado e bem assim a prática de todos os atos que tenham afinidade com as acima mencionadas.

INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA FAION Em 28/12/2012, mediante Escritura Pública de Integralização de Capital, e, em cumprimento à cláusula quinta e seus parágrafos do Contrato Social, os sócios incorporaram à empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA os seguintes imóveis rurais: [...]

O capital social, inteiramente subscrito e integralizado no valor de R\$ 510.000,00 (R\$ 43.360,00 em dinheiro e R\$ 466.640,00 em imóveis), ficou assim distribuído entre os sócios: [...]

ALIENAÇÃO DOS LOTES DE TERRAS Nº 1-F-2 E 3-D

Em 10/12/2012, foi firmado Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóveis Rurais entre as empresas FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ nº 16.923.754/0001-53) e ECOINGA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA (CNPJ nº 10.834.753/0001-56).

Neste contrato, realizou-se a alienação dos seguintes imóveis rurais: [...]

O preço total convencionado entre as partes foi de R\$ 20.000.000,00, a ser efetuado da seguinte forma: [...]

Na presente ação fiscal, no que se refere à alienação realizada em 10/12/2012, analisar-se-á somente a parte referente ao lote nº 1-F-2, com área de 17,0408 alqueires paulistas (42,12 hectares), objeto da matrícula nº 6.350 do Cartório de Registro de Imóveis de Sarandi/Pr.

ALIENAÇÃO DOS LOTES DE TERRAS Nº 1-F-3, 3-D-REM E 3-E

Em 23/12/2013, foi firmado Contrato Particular de Compra e Venda de Imóveis entre as empresas FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ: 16.923.754/0001-53) e MRC - INCORPORADORA E EMPREENDIMENTOS LTDA (CNPJ: 19.142.362/0001-45).

Neste ato, realizou-se a alienação dos imóveis descritos nos parágrafos primeiro, segundo e terceiro da cláusula primeira do referido instrumento, pelo valor total de R\$ 33.000.000,00.

[...]

O lote nº 1-F-3 (Matrícula nº 22.891) foi desmembrado em duas áreas:

[...]

O lote nº 1-F-3-A foi unificado aos lotes nº 3-D-Remanescente e nº 3-E-1 na matrícula nº 34.293 do CRI de Marialva/PR, totalizando 477.098,48 m2 (19,714813 alqueires paulistas).

Segundo a Escritura de Compra e Venda, aos lotes foram atribuídos os seguintes valores:

[...]

Na presente ação fiscal, no tocante à alienação realizada em 23/12/2013, será analisada somente a parte referente ao lote nº 1-F-3, com área de 23,5291 alqueires paulistas(56,94 hectares), objeto da antiga matrícula nº 22.891 do Cartório de Registro de Imóveis de Marialva/Pr, posteriormente desmembrado, e, para cujos desmembramentos foram atribuídos os seguintes valores de alienação: [...]

APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL REALIZADA PELA EMPRESA FAION

No que concerne à apuração do valor de custo e do ganho de capital atinente à alienação datada de 10/12/2012 e a seus respectivos recebimentos, a empresa FAION nada realizou.

Quanto à apuração do ganho de capital referente à alienação datada de 23/12/2013, a empresa FAION, embora tenha optado pelo Lucro Presumido - Regime de Competência, utilizou-se da forma de reconhecimento de receitas (recebimentos relativos a todos os lotes) pelo Lucro Presumido - Regime de Caixa,

oferecendo à tributação os valores na medida em que as parcelas foram recebidas conforme a seguir demonstrado.

RECEBIMENTOS DO ANO-CALENDÁRIO 2013

| | |
|---|---------------|
| DATA | 24/12/2013 |
| VALOR | R\$ 50.000,00 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2013 – 4º TRIM | R\$ 182,51 |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2013 – 4º TRIM | R\$ 109,50 |

• **RECEBIMENTOS DO ANO-CALENDÁRIO 2014**

| | |
|---|----------------|
| DATA | 25/03/2014 |
| VALOR | R\$ 950.000,00 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2014 – 1º TRIM | R\$ 3.468,04 |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2014 – 1º TRIM | R\$ 2.080,83 |

| | |
|---|------------------|
| DATA | 30/06/2014 |
| VALOR | R\$ 2.699.821,95 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2014 – 2º TRIM | R\$ 12.252,75 |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2014 – 2º TRIM | R\$ 6.570,99 |

Documento de 60 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/consultas/AD09.1118.11040.0148>

| | |
|---|------------------|
| DATA | 17/11/2014 |
| VALOR | R\$ 8.636.455,64 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2014 – 4º TRIM | R\$ 49.975,20 |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2014 – 4º TRIM | R\$ 28.802,89 |

• **RECEBIMENTOS DO ANO-CALENDÁRIO 2015**

| | | |
|---|------------------|------------------|
| DATA | 29/10/2015 | 22/12/2015 |
| VALOR | R\$ 9.766.432,50 | R\$ 8.160.040,00 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2015 – 4º TRIM | R\$ 114.468,30 | |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2015 – 4º TRIM | R\$ 43.368,59 | |

• **RECEBIMENTOS DO ANO-CALENDÁRIO 2017**

| | | |
|---|------------------|----------------|
| DATA | 21/05/2017 | 21/06/2017 |
| VALOR | R\$ 2.331.440,00 | R\$ 606.174,40 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2017 – 2º TRIM | | R\$ 313.029,09 |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2017 – 2º TRIM | | R\$ 114.850,47 |

| | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|
| DATA | 24/07/2017 | 22/08/2017 | 21/09/2017 |
| VALOR | R\$ 600.345,80 | R\$ 594.517,20 | R\$ 588.688,60 |
| IRPJ S/ GANHO DE CAPITAL 2017 – 3º TRIM | | | R\$ 187.608,08 |
| CSLL S/ GANHO DE CAPITAL 2017 – 3º TRIM | | | R\$ 69.697,47 |

[...]

Da análise dos fatos e de toda documentação apresentada, ficou evidente a esta auditoria que a empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ: 16.923.754/0001-53) foi constituída com o verdadeiro intuito de proceder à venda de imóveis rurais (bens esses pertencentes anteriormente aos seus sócios) - para grupos que exploram a atividade imobiliária de loteamentos urbanos e criação de condomínios horizontais – e, conseqüentemente, fazer uso de tributação mais favorável e bem menos onerosa para os contribuintes de fato deste fato gerador..

Essas vendas de lotes rurais para incorporadoras de loteamentos urbanos possuem um valor de transação no mercado bem mais elevado do que se fossem vendas para fins de atividade rural.

A região onde se localizam os imóveis rurais está sendo loteada por condomínios horizontais fechados, indicando, portanto, que o valor do custo dos imóveis, de propriedade da Família Faion (pessoas físicas), estava muito defasado em relação ao valor de mercado praticado pelo ramo de loteamentos urbanos.

Caso a venda dos imóveis aqui tratados fosse efetuada diretamente pelas pessoas físicas (sócios da empresa FAION) para as loteadoras, tal operação resultaria em um valor de ganho de capital expressivo a ser tributado. Pois, como já mencionado, a aquisição dos imóveis objeto da presente ação fiscal foi efetuada pela contribuinte e seus familiares em 02/12/2002. Data em que a DITR do respectivo exercício já havia sido entregue pela proprietária anterior.

Diante do fato de que a contribuinte e seus familiares não possuíam o VTN do ano da aquisição para beneficiar-se da tributação conforme disposto no artigo 19 da Lei nº 9.393/96, a solução encontrada por eles foi transferir a propriedade de tais imóveis rurais à empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ nº 16.923.754/0001-53 (criada, em 21/09/2012, com a exclusiva intenção de sucessivamente vendê-los para loteadoras urbanas) e, destarte, propiciar à empresa a oportunidade de possuir o VTN do ano de aquisição relativo aos imóveis rurais no momento de sua alienação. Podendo, assim, apurar o ganho de capital atinente à operação de alienação com base no artigo 19 da Lei 9.393/96.

Frise-se que a alienação do lote de terras nº 1-F-2 ocorreu praticamente dois meses e meio após a constituição da empresa FAION, sendo, inclusive anterior, à

respectiva integralização deste imóvel (ocorrida em 28/12/2012, mediante escritura pública) e ao seu registro em nome da empresa FAION (21/03/2013).

Tal fato corrobora a conclusão de que a empresa FAION foi criada exclusivamente para que os reais vendedores se beneficiassem de tributação mais vantajosa em relação ao resultado obtido na venda dos imóveis rurais.

Para diminuir o pagamento de tributos (IRPJ e CSLL) a empresa FAION optou por tributar seus resultados pelo lucro presumido, o que equivale, no caso do IRPJ, a considerar como lucro apenas 8% do valor da venda e, no caso da CSLL, 12%.

No entanto, convém destacar que, na venda mencionada acima, nem o percentual de presunção foi utilizado, tendo sido apurada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital, diferença dos VTNs (valor da terra nua) do ano da aquisição e do ano da alienação, menor ainda que o da utilização daqueles percentuais.

O cerne da questão é definir se atos jurídicos praticados com a observação de todas as formalidades, que, ao serem analisados de forma global, demonstram, claramente, que as partes não tiveram outro objetivo a não ser se esquivar de tributação mais onerosa, podem ser oponíveis ao fisco e, desta forma, valerem-se do tratamento tributário decorrente de ato dissimulado.

Da análise efetuada restou evidente que os atos formais (constituição de empresa utilizando imóveis rurais para integralização do capital e posterior venda dos mesmos para outras empresas) são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado, de alienação, por pessoas físicas, de imóveis rurais com o custo de aquisição muito inferior ao valor atualmente negociado.

A contribuinte alega ser a constituição da empresa para controle contábil sobre a atividade agropastoril e planejamento para facilitação da sucessão hereditária.

No entanto, a empresa Faion não informou receitas das atividades agropastoris nos anos-calendário de 2012 a 2017, conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, bem como nos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017 conforme Escrituração Contábil Fiscal -ECF apresentadas pela empresa nos referidos períodos.

Não há despesas com funcionários, energia elétrica, telefone, água, insumos agrícolas, tampouco com honorários de contadores para proceder aos cálculos de tributos, recolhimentos, envios de declarações, etc.

Ora, o objetivo da empresa não era controle da atividade rural? E não teve nenhuma receita em seis anos?

Por outro lado, a contribuinte e os demais sócios da empresa declararam receitas da atividade rural em suas respectivas declarações de pessoas físicas desde o ano calendário 2012 até o presente momento. A despeito de ter alegado que sua relação tributária com os imóveis alienados se encerrara com a incorporação destes à empresa “em um negócio legal e perfeito”.

Nota-se, também, que a contribuinte e seus familiares adquiriram em conjunto mais áreas rurais para explorarem, entretanto, sem integrá-las a empresa FAION.

[...]

Cabe salientar que estes novos imóveis rurais, adquiridos pela contribuinte após a constituição da empresa, são divididos entre seus proprietários na mesma proporção que os lotes tratados neste procedimento fiscal o eram antes de serem “incorporados” à empresa FAION.

[...]

Novamente, pergunta-se: o objetivo da empresa não era controle da atividade rural? Por que não incorporar estes novos imóveis rurais à empresa da família? Por que explorar este imóvel separadamente e não em conjunto na empresa FAION?

Coincidentemente, a contribuinte e seus familiares resolvem constituir uma empresa com o objetivo de se economizar nos gastos com a transmissão de bens, justamente quando começaram as especulações sobre loteamentos urbanos na região onde se encontram os seus imóveis.

E, contrariamente à alegação de “planejamento para facilitação da sucessão hereditária”, tão logo a empresa FAION foi constituída passou a alienar seu patrimônio a terceiros, e, tampouco seus sócios incorporaram novos imóveis a ela.

Registre-se que a contribuinte afirma, pelos motivos expostos em sua primeira resposta, entender que os imóveis rurais alienados teriam, atualmente e pelo menos nos próximos anos, a exploração agropastoril.

Porém, os imóveis em comento já estão integrando loteamentos de condomínios fechados. Inclusive, parte do pagamento destas alienações foi realizada com dação em pagamento, envolvendo lotes urbanos oriundos dos desmembramentos dos lotes rurais alienados.

Isto posto, a simples justificativa apresentada pela contribuinte não pode ser aceita.

Além das informações já expostas anteriormente, cabe destaque para os elementos que reforçam a característica ficcional da empresa FAION adiante especificados:

O endereço onde está instalada a empresa FAION trata-se da residência do sócio Sr. José Faion Neto.

A empresa FAION contabilizou apenas outras atividades operacionais (venda de imóveis rurais para loteamento urbano) em 2012 (Ecoingá) e 2013 (MRC).

Após as alienações dos imóveis em comento, não houve qualquer outra atividades operacionais, não-operacionais, patrimoniais ou financeiras relacionadas à atividade rural.

A empresa não possui funcionários (GFIPs sem movimento).

Os bens imóveis utilizados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém-criada se tornasse operacional, afinal, depois das vendas, todo o resultado apurado retornou aos sócios sob a forma de distribuição de lucros, impossibilitando, na realidade, que prossiga suas atividades em razão da descapitalização.

Os saldos finais da conta CAIXA e da conta bancária da empresa são extremamente baixos ao comparados com o montante de recursos financeiros movimentado pela empresa.

Há mútuos com os sócios, realizados com a finalidade de pagamentos de DARFs em nome da empresa, a despeito de todo o valor recebido pela empresa. Ou seja, a empresa sempre está descapitalizada e devedora de seus sócios.

A conta bancária da empresa é uma mera conta de passagem de recursos advindos de terceiros que se destinam, na realidade, aos seus “sócios”.

Pode-se considerar que a empresa possui uma contabilidade “artificial”, pois:

- a. não registra operações de sua conta bancária nas datas efetivamente ocorridas;
- b. deixa de registrar operações de altos valores;
- c. muda a data e a sequência dos registros, de forma a mascarar um saldo credor em conta CAIXA;
- d. registra depósito em conta corrente como sendo tal recurso oriundo de suprimentos de caixa, quando, na verdade, são recursos advindos de contas de terceiros.

Portanto, todos os atos praticados, embora tenham ocorrido sob o enfoque formal, apenas serviram para disfarçar o fato real.

Na linguagem do parágrafo 1º, incisos I e II do artigo 167 do Código Civil, os atos praticados podem ser considerados como falsos. Para melhor compreensão, transcreve-se referido dispositivo legal: [...]

Por todo o exposto e por força do disposto no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, impende a esta auditoria uma nova apuração do ganho de capital relativa à venda dos imóveis rurais, lotes nº 1-F-2 e nº 1-F-3, de acordo com os documentos lavrados em decorrência da aquisição e alienação, ou seja, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação, em nome dos alienantes de fato (pessoas físicas) e não da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA – CNPJ: 16.923.754/0001-53, como pretendido pelo sujeito passivo e seus familiares.

O contribuinte apresentou impugnação, discorrendo sobre os seguintes tópicos:

- a) Decadência do lançamento;
- b) Nulidade do auto de infração;

- c) Nulidade do auto de infração em virtude de coisa julgada administrativa;
- d) Nulidade em decorrência de legitimidade passiva;
- e) Regularidade da alienação pela pessoa jurídica;
- f) Ausência de prova de dolo/simulação;
- g) Existência de interpretação favorável ao contribuinte;
- h) Equívoco no cálculo do imposto de renda por parte da fiscalização;
- i) Inaplicabilidade da multa qualificada; e
- j) Necessidade de compensar os valores pagos a título de ganho de capital pela pessoa jurídica.

A DRJ deliberou (fls. 1318-1394) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário:2013, 2014, 2015, 2017

PRELIMINAR. DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de ausência da apresentação da declaração de débitos (DIRPF/2013) e não efetuados quaisquer pagamentos relativos ao IRPF do Exercício 2013, Ano-calendário 2012, há de ser seguida a Súmula 555, aplicando-se o estatuído no art. 173, inc. I do CTN, ou seja, a contagem do prazo quinquenal para a efetivação do lançamento teve início em 01.01.2014.

PRELIMINAR. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

Não há que se falar em coisa julgada administrativa quando houver apenas um único lançamento referente ao mesmo período e fato gerador, bem como se tratar de matérias e contribuintes diversos.

PRELIMINAR. SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido até 31 de dezembro de 1996 considera-se custo de aquisição o valor constante na Declaração de Bens e Direitos, da Declaração de Ajuste Anual e, valor de alienação, o valor efetivo da operação de venda; no caso de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, considera-se custo de aquisição e valor de venda o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de

Informação e Apuração do ITR - DIAT, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela, objeto da decisão e a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Ressalte-se que não são todos os créditos relativos a tributos federais que podem ser compensados perante a Receita Federal do Brasil. Dentre os créditos em que há vedação à compensação está o crédito que seja de terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 07/03/2019 (fls. 1404), apresentou recurso voluntário (fls. 1407-1453), em 05/04/2019, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão e/ou apuração incorreta de ganho de capital na alienação de bens imóveis rurais, com imputação de simulação mediante interposição de pessoa jurídica para redução indevida da carga tributária.

Inicialmente, a recorrente argui a nulidade da decisão recorrida tanto pela existência de uma suposta coisa julgada administrativa que impediria a realização do lançamento, quanto por ilegitimidade passiva.

A argumentação não merece, contudo, prosperar. Ao contrário do que afirma o recorrente, a autoridade administrativa observou todos os requisitos previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional, pois o auto de infração descreve o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e a penalidade cabível:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Lei nº 5.172/66)

Tampouco se encontram presentes as causas de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (Decreto nº 70.235/1.972)

A mera discordância do recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento.

Tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, com os quais estou de acordo, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

DAS PRELIMINARES.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

[...]

Sustenta a defesa que o lançamento tributário foi alcançado pela decadência quinquenal em 31/12/2017, relativamente ao fato gerador que, segundo a

Contribuinte, teria ocorrido em 10/12/2012, devido ao fato de o lançamento tributário ter ocorrido efetivamente em 12/11/2018.

Analisando os autos, foi constatado que não houve sequer qualquer recolhimento do Imposto de Renda relativo ao ganho de capital apurado pela venda dos imóveis rurais.

Realizados esses esclarecimentos iniciais, verifica-se que a defesa sustenta que o lançamento tributário, cientificado ao sujeito passivo em 12/11/2018, encontraria fundamento nos dispositivos reguladores da matéria, sustentando que poderia ser aplicado, ao caso aqui analisado, o enquadramento no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito a seguir:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

De fato, a legislação de regência do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. É o que se pode observar da leitura dos artigos 7º e 13 da Lei 9.250, de 14 de dezembro de 1995:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

[...]

O artigo 7º que atribui à pessoa física o dever de apurar o imposto, conjugado com o artigo 13 que estabelece a obrigação de efetuar o pagamento do saldo do imposto, confere ao lançamento do IRPF os contornos de lançamento por

homologação. Vale dizer, o lançamento do IRPF, nos casos em que o contribuinte encaminha a declaração de ajuste anual dentro do prazo legal, tem a natureza jurídica de lançamento por homologação, tendo como termo inicial para a contagem do prazo de decadência a data do fato gerador, conforme artigo 150, § 4º do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, nas hipóteses de não apresentação da declaração de ajuste, de sua apresentação fora do prazo legal ou de sua entrega após iniciado o procedimento fiscal e, ainda, nos casos de existência de dolo (art. 149, VII do CTN), ocorre o lançamento de ofício, consubstanciando-se o termo inicial para a contagem do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN. Por oportuno, segue a transcrição do art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela

autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Ainda em relação ao lançamento por homologação e para fixação do termo inicial do prazo decadencial, importante a análise da data da ocorrência dos diversos fatos geradores do IRPF.

No caso do IRPF o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43 do CTN).

Quanto ao tempo de ocorrência do fato gerador, a doutrina adotou a seguinte classificação: fatos geradores instantâneos, periódicos e continuados.

Os fatos geradores periódicos ou complexivos são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo. Luciano Amaro ao discorrer sobre eles assim se manifestou:

[...] Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam “n” fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo [...]

Os casos de incidência de Imposto de Renda na Fonte podem ter a natureza de mera antecipação ou podem ter a característica de incidência autônoma. Na incidência autônoma ocorre o que se denomina tributação exclusiva na fonte. Nessa situação, o fato gerador ocorre em um momento determinado, o que faz com que seja classificado como fato gerador instantâneo. Exemplo é a tributação de um rendimento de ganho de capital.

Nas situações de mera antecipação, como ocorre, por exemplo, nos casos de imposto retido pelas fontes pagadoras em decorrência da prestação do trabalho, o fato gerador segue a regra geral, ou seja, é do tipo periódico. Nesse caso, o artigo 7º da Lei 9.250, de 1995, acima transcrito estabelece o dever de apurar o imposto relativo aos rendimentos percebidos ao longo do ano-calendário. Nota-se que o fato gerador só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano, pois o montante dos rendimentos como das despesas dedutíveis somente podem ser efetivamente determinados nesta data que encerra o ano-calendário.

Finalmente devem ser analisadas as situações inerentes à tributação decorrente dos ganhos de capital. Conforme previsão do § 2º do artigo 3º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

De acordo com o texto legal, o fato gerador somente se completa ao término de cada mês, ou seja, tem-se um fato gerador periódico, contudo o que se modifica, em relação à percepção do rendimento é o intervalo de tempo que, neste caso é mensal. A Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995 assim prevê:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

[...]

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração. (Sem grifos no original).

Constata-se, assim, que a alienação de outros bens ao longo do ano-calendário em nada influencia a apuração do ganho de capital do mês antecedente. Em função do que até aqui foi exposto, pode-se concluir que:

a) O lançamento do IRPF é do tipo lançamento por homologação, nos casos em que há a entrega da declaração de ajuste anual dentro do prazo legal e é do tipo lançamento de ofício, caso haja entrega da declaração fora do prazo legal,

completa inércia por parte do contribuinte ou ainda, presença de dolo, fraude ou simulação;

b) Os fatos geradores do IRPF podem ser: i) instantâneos, nos casos de incidência autônoma ou tributação exclusiva na fonte; ii) complexivos com período mensal, nos casos de ganho de capital, ou iii) complexivos com período anual, nos demais casos.

No tocante ao ganho de capital, o pagamento do imposto somente ocorre no mês subsequente ao vencimento da parcela, a partir daí já é possível ao Fisco exigir o recolhimento do imposto.

Reitera-se, nesse ponto, o entendimento de que sem pagamento antecipado não há de ser cogitada a hipótese de aplicação do artigo 150, 4º do CTN, em razão do disposto no § 1º do mesmo artigo. Em outras palavras, o pagamento antecipado é condição necessária à homologação.

Sendo assim, os acontecimentos com repercussão tributária que não tenham sido levados ao conhecimento do Fisco não se sujeitam à homologação. Por outro lado, se tais acontecimentos são levados ao conhecimento da Administração Tributária e se a respeito deles o sujeito passivo, ao interpretar a legislação tributária, apura o tributo que entende ser o devido e paga integralmente o valor apurado, fica a atividade assim exercida pelo contribuinte sujeita a homologação, nos termos do art. 150, § 1º do CTN.

Portanto, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado:

a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN, quando: (i) o Fisco comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; (ii) o sujeito passivo não procede à apuração do tributo e nada paga; e (iii) o sujeito passivo apura (corretamente ou não) o tributo, mas não efetua o pagamento ou o efetua em valor menor do que aquele por ele próprio apurado.

b) do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, quando o sujeito passivo procede à apuração do tributo e recolhe integralmente o valor por ele apurado (valor esse que, evidentemente, há de ser inferior ao pretendido pelo fisco).

Atente-se que o objeto da homologação é o pagamento; sem ele, não há lançamento fiscal nessa modalidade, pois, simplesmente, não há o que homologar. Assim, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos, ainda que parcialmente na visão do Fisco, pela via do pagamento.

No caso concreto a contribuinte não apurou ganho de capital nas suas DAAs originais, não recolheu o imposto correspondente. Desta forma, à vista das considerações expostas, tinha o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do primeiro

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para lançar de ofício o crédito tributário.

Reforça-se nesse caso, de forma ainda mais contundente, a necessária aplicação do artigo 173, I, do CTN pelo fato de a Contribuinte ter adotado conduta dolosa por meio de fraude na medida em que utilizou de valores divergentes dos efetivamente pagos e/ou recebidos com o intuito de diminuir o imposto a ser pago, conforme relata a autoridade fiscal no "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal" de folhas 139 a 144. Por oportuno, apresenta-se, novamente, o art. 173, I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Assim, tratando-se de apuração do ganho de capital na qual não houve a antecipação do imposto e tendo sido constatada pela autoridade fiscal a prática de fraude(simulação), deverão ser adotados os seguintes termos (início e final) do prazo decadencial quinquenal, conforme os fatos geradores a seguir indicados:

- a) Ano-calendário 2012: Termo de Início no dia 01/01/2013, com o respectivo termo final recaindo em 31/12/2017;
- b) Ano-calendário 2013: Termo de Início no dia 01/01/2014, com o respectivo termo final recaindo em 31/12/2018; e, c) Ano-calendário 2014: Termo de Início no dia 01/01/2015, com o respectivo termo final recaindo em 31/12/2019.

Considerando que o lançamento de ofício foi cientificado ao Impugnante em 12/11/2018, conforme documento Aviso de Recebimento (AR), de folha 1242;

considerando as datas correspondentes ao fato gerador a partir de 2013; não há falar em decadência nesse caso concreto. Por todo exposto acima, não merece reparo o feito fiscal.

PRELIMINAR. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

[...]

Analisando os autos, em especial o Termo de Verificação Fiscal de fls.

13/71, que tratou de verificar se a contribuinte e seus familiares procederam à constituição da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA com o objetivo de esquivarem-se da condição de contribuintes e suprimirem/diminuírem o valor do tributo devido nas operações de alienação dos imóveis, cumpre informar que o objetivo do Termo de Verificação Fiscal citado pela contribuinte referente ao contribuinte José Faion Neto, sócio administrador da empresa FAION

PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, tem objeto diverso do Termo de Verificação Fiscal realizado em face da impugnante, no caso apuração incorreta de Ganhos de Capital na alienação de bens imóveis.

Cabe ressaltar que na esfera administrativa não existe coisa julgada administrativa, bem como deve-se destacar que as decisões são interpartes.

Acrescente-se que a alegação da contribuinte da ocorrência de "coisa julgada administrativa" em virtude de ter ocorrido dois procedimentos para fiscalizar o mesmo período não pode prosperar, pois houve apenas um único lançamento, vez que o primeiro MPF foi encerrado sem resultado. Entretanto, o fato de um determinado MPF ter sido encerrado sem resultado não implica a inexistência de infrações à legislação tributária. Vários são os fatores que podem levar um MPF ser encerrado e posteriormente ser aberto um novo procedimentos fiscal.

Considerando que não houve decisão proferida pela autoridade fiscal, temos que não se pode afirmar que a matéria aqui tratada já foi julgada administrativamente.

PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

[...]

Analisando os autos, em especial o Termo de Verificação Fiscal, verificase que a FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA foi intimada a apresentar esclarecimentos, inclusive com apreciação de sua contabilidade, conforme segue:

"(...)

I - DO PROCEDIMENTO FISCAL(...)

Na manhã do dia 05/04/2018, comparecemos na Rua Affonso Hemandes Bittencourt, nº 352. Jardim Cidade Monções. Maringá/Pr. endereço cadastral da citada empresa, com o objetivo de cientificá-la de Termo de Intimação Fiscal, objeto do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal retro mencionado.

Destaque-se que o local em questão se trata da residência e do endereço cadastral do contribuinte JOSÉ FAION NETO (CPF: 397.598.659-04), também sócio da empresa FAION.

A empresa FAION, então, foi cientificada por intermédio do Sr. José Faion Neto e intimada a:

- 1- Apresentar todos os documentos relativos a aquisição dos imóveis, objetos das matrículas 34.293, 34.291 e 34.085, área total de 83,56 ha, localizados na Gleba Ribeirão Pinguim, município de Marialva/Pr.
- 2- Compreendem-se por todos os documentos: Escrituras, Contratos Particulares, Procurações, comprovantes de recebimentos (Ted, Doc, Ordens Bancárias, Depósitos, etc), apuração de eventuais ganhos de capital.

3- Apresentar todos os documentos relativos a venda dos imóveis, objetos das matrículas 34.293, 34.291 e 34.085, área total de 83,56 ha, localizados na Gleba Ribeirão Pinguim, município de Marialva/Pr.

4- Compreendem-se por todos os documentos: Escrituras, Contratos Particulares, Procurações, comprovantes de recebimentos (Ted, Doc, Ordens Bancárias, Depósitos, etc), apuração de eventuais ganhos de capital.

Em 23/04/2018, a empresa FAION, por intermédio de seu sócio e representante legal, Sr. JOSÉ FAION NETO (CPF: 397.598.659-04), apresentou a documentação solicitada e, com relação à forma utilizada para apuração do ganho de capital relativo à venda dos imóveis, informou:

Em 23/04/2018. a empresa FAION. por intermédio de seu sócio e representante legal, Sr. JOSÉ FAION NETO (CPF: 397.598.659-04). apresentou a documentação solicitada e. com relação à forma utilizada para apuração do ganho de capital relativo à venda dos imóveis, informou:

(...)"

Portanto, não procede a argumentação da contribuinte de que a pessoa jurídica não foi intimada nestes autos para prestar esclarecimentos e responder por eventuais irregularidades apontadas pela autoridade fiscal.

Também não procede a alegação da impugnante de ilegitimidade de parte, pois o lançamento realizado com fundamento no Termo de Verificação Fiscal aponta a contribuintes e outros familiares como atores de atos fraudulentos de apuração indevida de Ganhos de Capital na alienação de bens imóveis. Tal questão será objeto de análise no mérito.

Ressalte-se que a Autoridade Fiscal possui poderes de dever para desconstituir negócios jurídicos fraudulentos, simulados, conforme disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que é claro em determinar "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

A Autoridade Fiscal afirmou que todos os atos praticados, embora tenham ocorrido sob o enfoque formal, apenas serviram para disfarçar o fato real. Assim, acrescentou que de acordo com o parágrafo 1º, incisos I e II do artigo 167 do Código Civil, os atos praticados podem ser considerados como falsos. Para melhor compreensão, transcreve-se referido dispositivo legal:

LEI N° 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002.

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

A Autoridade Fiscal disse ainda que por força do disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 (conforme destacado abaixo), impende a esta auditoria uma nova apuração do ganho de capital relativa à venda dos imóveis rurais, lotes nº 1-F-2 e nº 1-F-3, de acordo com os documentos lavrados em decorrência da aquisição e alienação, ou seja, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação, em nome dos alienantes de fato (pessoas físicas) e não da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ: 16.923.754/0001-53, como pretendido pelo sujeito passivo e seus familiares. Portanto, correto o entendimento.

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.

De se rejeitar a preliminar de nulidade, vez que não há qualquer ofensa ao devido processo legal.

DO MÉRITO.

OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS.

[...]

Para o deslinde da matéria, cumpre informar o que dispõe a lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996, até o seu art. 18, trata do Imposto Territorial Rural – ITR, e nº artigo 19 estabeleceu de matéria atinente ao imposto de renda devida como ganho de capital na alienação de imóvel rural, por pessoa física. Eis o teor desse artigo:

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.

Do dispositivo acima, pode-se afirmar que para o cálculo do ganho de capital na alienação de imóvel, deve o(a) contribuinte confrontar o valor da terra nua - VTN do ano da aquisição, com o VTN do ano da alienação, como se fossem, respectivamente, o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel.

Cabe ressaltar que por aquisição e alienação, devemos entender todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de um bem, no caso o imóvel rural, para outra pessoa, seja por venda e compra, doação, permuta, cessão, arrematação, adjudicação ou outra forma no direito fixada.

Por essa disposição legal, a base de cálculo do imposto não será a diferença positiva entre o valor da aquisição e da alienação, e sim a variação positiva do valor atribuído à terra nua no ITR (DITR) no ano da aquisição e no ano da alienação.

Destaque-se que essa nova sistemática introduzida a partir de 01 de janeiro de 1997, confronta com o tradicional, pois quando se fala em ganho de capital, logo pensamos na sua formulação clássica, que supõe a diferença positiva entre o custo real de aquisição e o valor de alienação do bem.

Dessa forma, o Valor da Terra Nua - VTN, nada mais é do que o preço de mercado das terras, apurado em conformidade com a legislação do ITR, tendo como data-base, sempre o dia 1º de janeiro de cada ano (art. 8º, §2º da lei 9.393/1996 e art. 32, §1º do decreto 4.382/2002).

Cabe lembrar que o Valor da Terra Nua não inclui os valores de construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; florestas plantadas; e, demais benfeitorias e melhoramentos. Isso, porque a lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, introduziu novo tratamento à tributação das atividades rurais pelo Imposto de Renda, e ter modificado, para efeito dessa tributação, o conceito de imóvel, dado pelo Código Civil.

Por esse novo tratamento segrega-se o imóvel rural em duas partes, a terra nua, ou imóvel por natureza, assim entendidos o solo e a vegetação nativa que o recobre, e a outra parte o chamado imóvel por acessão humana, que são as construções e plantações (benfeitorias e demais melhoramentos).

Dessa forma, os investimentos na terra (benfeitorias, ou melhoramentos, que são as construções e plantações) passaram a ser consideradas despesas da atividade rural, e quando da alienação do imóvel, a parte do preço correspondente a esses investimentos, são tributadas como receita da atividade rural, nos mesmos moldes da produção agrícola (soja, milho, gado, etc.), o qual, a base de cálculo de tributação, não pode ser superior a 20 % da receita total ou bruta da atividade rural (art. 5º da lei nº 8.023/1990).

Dessa forma, o valor que corresponde à terra nua, continuou sujeito à tributação como ganho de capital, outra espécie de renda, como já ocorria quando o imposto de renda dava às partes que constituem o imóvel rural a mesma conceituação que lhes dá o Código Civil.

Portanto, cabe concluir que o valor da terra nua atribuído pelo(a) contribuinte na DITR (declaração do ITR) não é relevante apenas para fins de apuração da incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, mas também será muito relevante para a apuração da incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural.

Como cediço, o Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR tem sua apuração anual, com referência a 1º de janeiro, tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, ou seja, incide exclusivamente sobre o imóvel rural, considerado o prédio rústico de área continua formada de uma ou mais parcelas de terras (art. 1º da lei 9.393/1996). Acrescente-se ainda que o ITR refere-se ou tem por base o imóvel rural e não o dono da terra, portanto, sua incidência opera-se no imóvel rural, sendo o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor, o contribuinte responsável, visto inclusive, que o domicílio tributário é o da localização do imóvel rural. (art. 4º da lei 9.393/1996).

Cabe informar que na declaração do ITR, notadamente no Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, o(a) contribuinte declarará o valor da terra nua - VTN correspondente ao imóvel, que será o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro de cada ano (art. 8º da lei 9.393/1996).

No DIAT, quanto à área utilizada, deve-se declarar a porção de área aproveitável do imóvel, no ano anterior ao da entrega da declaração e caso haja anexação de área entre 1º de janeiro do ano da entrega da DITR e a data da efetiva entrega da DITR (a data fixada pela SRF é 30 de setembro), o adquirente deve informar na sua declaração, os dados relativos à utilização da área incorporada no ano anterior ao de ocorrência do fato gerador (arts. 18 e 20 do Decreto 4.382/2002).

Resumindo, pode-se concluir: i) o fato gerador do ITR é o imóvel rural pelo qual se opera e não o proprietário; ii) o proprietário é o responsável pelo crédito tributário;

iii) o valor da terra nua – VTN será o preço de mercado do dia 1º de janeiro do ano da apresentação do DIAT; iv) o DIAT será apresentado até 30 de setembro de cada ano, pelo proprietário do imóvel nessa data.

Como visto o Decreto nº 4.382/2002 regulamentou a lei nº 9.393/1996, tão somente quanto à tributação, arrecadação, fiscalização e administração do Imposto Territorial Rural. No entanto, a Receita Federal regulamentou através da IN-SRF 84/2001, a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural por pessoa física, estabelecendo:

Art. 9º - Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

Parágrafo 1º - Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

Parágrafo 2º - Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10 - Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural(Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da lei 9.393, de 1996.

Parágrafo 1º - No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

Parágrafo 2º - Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Parágrafo 3º - O disposto no § 2º aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac).

Desses dispositivos podemos dizer que a plena aplicação da fórmula de cálculo com base nos VTNs dos anos da aquisição e da alienação passa a depender, segundo disposição da Secretaria da Receita Federal, de um evento particular: a anterior e efetiva entrega do DIAT em setembro de cada ano.

Dessa forma, para se aproveitar o uso do valor da terra nua declarado nº DIAT, no ano da aquisição, o(a) contribuinte é obrigado a adquirir o imóvel antes do mês de setembro, em contrapartida, para o aproveitamento do mesmo valor no momento da alienação, teria que vender o imóvel rural, após o mês de setembro, quando já tenha entregue o DIAT com o valor da terra nua.

Em sendo assim, para o cálculo do ganho de capital na alienação de imóvel rural, deve o(a) contribuinte confrontar o Valor da Terra Nua - VTN do ano da aquisição, com o VTN do ano da alienação, como se fossem, respectivamente, o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel, e a diferença entre esses valores, é a base cálculo para a apuração do ganho de capital.

O critério adotado pela lei nº 9.393/1996 para prevenir a falta ou insuficiência no pagamento dos tributos, foi deixar na incumbência do(a) contribuinte a obrigação de anualmente declarar o valor que entenda ser o de mercado da terra nua de seu imóvel. Na declaração anual o(a) contribuinte fica obrigado a prestar outras informações, inclusive sobre as explorações desenvolvidas, para possibilitar à autoridade conferir ou elaborar ou revisar de ofício o cálculo do imposto, que levará em consideração, além do declarado valor do imóvel, a conjugação do tamanho de sua área e seu grau de utilização.

Cabe destacar que no caso de subavaliação ou prestação de informações inexatas e incorretas, a Secretaria da Receita Federal procederá o lançamento de ofício do imposto, considerando as informações sobre preços de terras constantes dos levantamentos realizados pelas Secretarias da Agricultura dos Estados ou dos Municípios (lei nº 9.393, de 1996, art. 14, §1º e art. 52 do Decreto nº 4.382/2002). As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais (lei nº 9.393, de 1996, art. 14, §2º).

Para a apuração do valor de mercado da terra nua, a Receita Federal dispõe de dois instrumentos: i) o valor de avaliação, pela Prefeitura Municipal, para a cobrança do imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI, e ii) o valor de avaliação, pela Fazenda do Estado, para a cobrança do imposto sobre a transmissão causa mortis e doações – ITCMD.

Em sendo assim, o proprietário do imóvel deve estar atento a esses dois valores, e para lançamento na sua declaração do ITR, tomar como parâmetro, àquele que for maior e estiver mais perto da realidade fática do mercado. Pois, se o valor lançado na sua declaração do ITR for inferior a um desses valores, e houver, por parte da Receita Federal, uma fiscalização e averiguação, pode haver a glosa e consequente apuração do valor do ITR, e eventual ganho de capital na alienação, diante da alteração de valor da terra nua.

Destarte, os adquirentes e alienantes de imóvel rural tem de ter plena ciência da relação do valor do negócio em si, do valor da terra nua declarado no ITR e a declaração de imposto de renda, para que nesse tripé, possam fazer o planejamento tributário, a fim de que a apuração dos tributos relativos à propriedade rural, como o imposto de renda da pessoa física, do ganho de capital,

do ITR, do ITBI ou ITCMD conforme o caso, tragam benefícios econômicos e não prejuízos.

[...]

Cabe ressaltar que a legislação vigente permite aos contribuintes apurarem o ganho de capital, pela diferença do valor da terra nua (VTN) informado nas DITRs do ano de aquisição e do ano da alienação, conforme artigo 19 da Lei nº 9.393/1996.

Assim, como a aquisição dos referidos imóveis por parte da contribuinte e seus familiares foi efetuada em 02/12/2002, estes não possuíam o respectivo VTN do ano da compra, para fins de apuração de ganho de capital relativo à alienação destes imóveis.

Cabe destacar que o fato da data da constituição e da subscrição de parte de seu capital social (em 21/09/2012), com os lotes de terras nº 1-F-2 e nº 1-F-3, possibilitou à empresa FAION, na condição de contribuinte de ITR, proceder à entrega da DITR (AC 2012) em 28/09/2012 destes lotes, referente ao ano de aquisição dos mesmos, sendo declarado, a título de valor da terra nua (VTN), o montante de R\$ 39.936.073,00.

Cabe ressaltar que, para o exercício de 2011, a contribuinte e seus familiares declararam o valor de R\$ 1.096.550,00 a título de VTN.

Diante do exposto, verifica-se que a família Faion vendeu os lotes para empresa ECOINGA antes mesmo de integralizá-los na empresa FAION.

Como cediço, o ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua (sem as benfeitorias) e depende da data de aquisição do imóvel rural.

Cumpramos ressaltar que os imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997, com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passaram a ter como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. No caso em tela, a contribuinte não entregou a Diat relativos aos anos de aquisição, portanto, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação (art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996).

No caso concreto, a transferência dos bens ou direitos foi efetuada em valor superior ao constante para estes na Declaração de Bens e Direitos, portanto, a diferença a maior é tributável como ganho de capital (art. 23 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

art. 132 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999).

Continuando o presente julgamento a subscrição dos imóveis ao capital social da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, ocorreu em

21/09/2012, mas a integralização ocorreu somente em 28/12/2012, por meio da Escritura Pública de Integralização de Capital, lavrada às fls. 113/119 do Livro nº 988-N do 2º Tabelionato de Notas da cidade de Maringá/Pr.

É de se estranhar que a integralização em 28/12/2012 tenha ocorrido dias após a alienação do lote de terras nº 1-F-2 para a empresa ECOINGA em 10/12/2012.

Também é de se estranhar que os lotes de terras nº 1-F-2 (registro em 21/03/2013) e nº 1-F-3 (registro em 04/04/2013) foram levados a registro em nome da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA somente em 2013.

É evidente que a transferência da propriedade dos imóveis dos integrantes da família Faion para a empresa FAION foi efetivada somente meses após a alienação do lote de terras nº 1-F-2 para a empresa ECOINGA em 10/12/2012.

Como cedição a propriedade de imóveis somente se transfere mediante registro no Cartório de Imóveis. Portanto, enquanto não registrados em nome da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, os imóveis pertenciam à família Faion.

Acrescente-se ainda a presente discussão, que o Capital Social, na verdade, nada mais é, do que os recursos empreendidos pelos sócios da sociedade para a sua constituição. Resumidamente, é o patrimônio de uma sociedade. Para que ocorra a integralização do bem imóvel, não é necessária a escritura pública para incorporação do bem, realmente pode ocorrer no próprio Contrato Social ou alteração, desde que constem todos os elementos previsto em nossa legislação vigente.

Neste ponto reside o problema do caso concreto analisado, pois uma vez aceito e aprovado o seu registro pela Junta Comercial ou Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas Competente, o Contrato Social ou a sua alteração, estará hábil para proceder à transferência da propriedade junto ao Cartório de Registro de Imóveis em que se encontra registrada a matrícula imobiliária. Ou seja, a propriedade dos imóveis só se transfere após a aprovação do registro pela Junta Comercial e a transferência da propriedade junto ao Cartório de Registro de Imóveis.

A defesa arguiu que a legislação prevê que o Contrato Social ou a sua alteração, será hábil para proceder a transferência da propriedade junto ao Cartório de Registro de Imóveis em que se encontra registrada a matrícula do imóvel, conforme o disposto no art. 64 da Lei 8.934/94, combinado com o art. 1.245 do Código Civil de 2002. Observa-se que este entendimento da defesa corrobora a fundamentação da Autoridade Fiscal. Já o art. 167 da Lei nº 6.015/73 diz respeito ao cancelamento, ou seja, não tem a ver com o caso em tela.

[...]

Dessa forma, a conclusão óbvia é que somente quem detém a propriedade é quem pode vender, ou seja, a família Faion foi quem fez a venda direta para a

empresa ECOINGA. Portanto, correto o entendimento da Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal e no Auto de Infração.

[...]

Da contabilidade da empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, em especial de sua movimentação financeira e dos documentos apresentados verificou-se que:

☐ Quanto ao ANO-CALENDÁRIO 2012:

a) A conta bancária nº 98.573-2, mantida na agência 0352-2 do Banco do Brasil, de titularidade da empresa FAION somente foi aberta em 01/11/2012.

b) Em 14/12/2012, ocorreu o primeiro lançamento desta conta bancária, uma TED no valor de R\$ 1.000.000,00 (pagamento de parcela da alienação de 10/12/2012).

c) Em 19/12/2012, foi realizado saque com cartão no valor de R\$ 999.000,00.

d) A conta bancária nº 98.573-2, mantida na agência 0352-2 do Banco do Brasil, não foi escriturada em seus Livros Razão e Diário ano-calendário 2012.

e) Tampouco há os registros da TED (recebida em 14/12/2012, no valor de R\$ 1.000.000,00) e do saque com cartão (R\$ 999.000,00) nas contas escrituradas nos Livros Razão e Diário referentes ao ano de 2012.

f) Não houve Receita Operacional Líquida no período.

g) A título de Outras Receitas Operacionais, foi contabilizado apenas o valor da alienação ocorrida em 10/12/2012 - R\$ 20.000.000,00.

h) Os DARFs referentes a ITR 2012 (R\$ 28.253,56) foram pagos pelos sócios e contabilizados a crédito da conta CAIXA - previamente debitada (em 27/09/2012) com a integralização do capital, em dinheiro, no valor de R\$ 43.360,00.

i) Em 10/12/2012, foi contabilizado a débito na conta CAIXA o valor de R\$ 100.000,00 (pagamento da entrada da alienação desta data).

j) Apesar de a empresa FAION estar com R\$ 122.237,36 em caixa, os DARFs pagos em 20/12/2012, (R\$ 890,05 + R\$ 6.240,87 = R\$ 7.130,92) foram quitados mediante saque com cartão na conta bancária de titularidade de sócios;

k) Em 31/12/2012, foi escriturada a crédito da conta CAIXA distribuição de lucros aos sócios, na proporção de suas participações na empresa, totalizando o valor de R\$ 100.000,00.

l) O saldo da conta CAIXA em 31/12/2012 foi R\$ 15.106,44, a saber:

| | |
|--|---------------|
| Valor integralizado em dinheiro pelos sócios | R\$ 43.360,00 |
| DARFs/ITR 2012 pagos pelos sócios | R\$ 28.253,36 |
| DIFERENÇA | R\$ 15.106,44 |

m) Nos sistemas da Receita Federal, consta uma única GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social): competência 09/2012 - SEM MOVIMENTO.

☐ Quanto ao ANO-CALENDÁRIO 2013:

a) No Livro Diário, salvo quatro registros, no período de 2013, foram escriturados somente valores referentes a recebimentos das alienações, baixas dos respectivos custos e pagamentos de distribuição de lucros aos sócios.

b) Na conta CAIXA, observa-se que todos os valores lançados a débito (R\$ 10.900.000,00) são posteriormente lançados a crédito, com a finalidade de distribuição de lucros aos sócios.

c) O saldo final da conta CAIXA, em 31/12/2013, é R\$ 14.552,44, exatamente a diferença entre o saldo final do ano anterior e o depósito em c/Corrente datado de 05/12/2013.

d) Não houve Receita Operacional Líquida no período.

e) A título de Outras Receitas Operacionais, foi contabilizado apenas o valor da alienação ocorrida em 23/12/2013 - R\$ 33.000.000,00.

f) A conta bancária nº 98.573-2, mantida na agência 0352-2 do Banco do Brasil, passou a ser escriturada nos Livros, porém, sem considerar seu verdadeiro saldo inicial (R\$ 1.000,00).

g) Apesar de ter havido várias TEDs (valor total de R\$ 11.071.933,00) e vários saques em cartão (também no valor total de R\$ 11.071.933,00) na conta bancária da empresa, tais lançamentos não foram escriturados.

h) Constam nos sistemas da Receita Federal pagamentos de DARFs referentes a ITR 2013 (R\$ 14.173,40) em nome da empresa.

i) De acordo com a auditoria, verificou-se que alguns destes DARFs foram pagos mediante saque com cartão na conta bancária de titularidade de sócios.

j) Quanto aos demais DARFs, não conseguimos identificar a origem dos recursos utilizados em seus pagamentos.

k) Não há registros destes DARFs/ ITR 2013 (R\$ 14.173,40) nas contas escrituradas nos Livros Razão e Diário referentes ao ano de 2013.

l) Nos sistemas da Receita Federal, não constam GFIPs referentes aos meses de janeiro a dezembro/13, inclusive para a competência 13/2013, em nome da empresa FAION.

m) Na DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) do ano-calendário 2013 - exercício 2014, a empresa informou, como Forma de Tributação do Lucro, Lucro Presumido - Regime de Competência.

n) A empresa utilizou como forma de reconhecimento de receitas(recebimentos relativos a todos os lotes) o Lucro Presumido - Regime de Caixa, oferecendo à tributação os valores na medida em que as parcelas foram recebidas.

☒ Quanto ao ANO-CALENDÁRIO 2014:

a) No Livro Diário, está escriturado, na data de 05/05/2014, um depósito a débito na conta bancária da empresa e a crédito na conta CAIXA no valor de R\$ 225.108,41.

b) No Livro Diário, também está escriturado, na data de 19/05/2014, um depósito conta bancária da empresa e a crédito na conta CAIXA no valor de R\$ 31.706,71.

c) No extrato da conta bancária nº 98.573-2, mantida na agência 0352-2 do Banco do Brasil, verifica-se que o valor de R\$ 225.108,41 se refere á TED datada de 02/05/2014, e, o valor de R\$ 31.706,71, à TED de 14/05/2014.

d) O saldo final da conta CAIXA, em 31/12/2014, é R\$ 14.552,44, exatamente o saldo final do ano anterior.

e) Do extrato bancário, constata-se que, no ano-calendário de 2014, a conta bancária da empresa acolheu somente recursos oriundos das alienações, como também só registrou saídas relativas a tarifas bancárias e à distribuição de lucros aos sócios.

f) Nos sistemas da Receita Federal, não constam GFIPs referentes aos meses de janeiro a dezembro/14, inclusive para a competência 13/2014, em nome da empresa FAION.

g) Nos sistemas da Receita Federal constam pagamentos de DARFs referentes a ITR em nome da empresa, porém não localizamos tais valores no extrato bancário, tampouco há registros destes DARFs nas contas escrituradas nos Livros Razão e Diário referentes ao ano de 2014.

h) Não houve Receita Operacional Líquida no período, i) Foi apurado Prejuízo Líquido no período.

☒ Quanto ao ANO-CALENDÁRIO 2015:

a) Da observação do extrato, constata-se que no ano-calendário de 2015 a conta bancária da empresa acolheu somente recursos oriundos das alienações, e registrou apenas saídas relativas a tarifas bancárias e à distribuição de lucros aos sócios.

b) Nos sistemas da Receita Federal constam pagamentos de DARFs em nome da empresa (R\$ 101.248,86).

c) De acordo com a auditoria, verifica-se que estes DARFs foram pagos com recursos da conta CAIXA e recursos advindos de contratos de mútuos firmados entre a empresa FAION e seus sócios (R\$ 90.000,00).

d) Não houve Receita Operacional Líquida e foi apurado Prejuízo Líquido no período.

e) Nos sistemas da Receita Federal não constam GFIPs referentes aos meses de janeiro a dezembro/15, inclusive para a competência 13/2015, em nome da empresa FAION.

☒ Quanto ao ANO-CALENDÁRIO 2016:

a) Da observação do extrato, constata-se que a conta bancária da empresa registrou apenas saídas relativas a tarifas bancárias.

b) Nos sistemas da Receita Federal constam pagamentos de DARFs em nome da empresa (R\$ 159.515,25).

c) De acordo com a auditoria, verifica-se que estes DARFs foram pagos mediante saque na conta bancária de titularidade dos sócios.

d) Também foram apresentados contratos de mútuos firmados entre a empresa FAION e seus sócios (R\$ 50.000,00 + R\$ 53.000,00 + R\$ 54.000,00 = R\$ 157.000,00).

e) Não houve Receita Operacional Líquida e foi apurado Prejuízo Líquido no período.

f) Nos sistemas da Receita Federal não constam GFIPs referentes aos meses de janeiro a dezembro/16, inclusive para a competência 13/2016, em nome da empresa FAION.

☒ Quanto ao ANO-CALENDÁRIO 2017:

a) Da observação do extrato, constata-se que todos os créditos na conta bancária da empresa a conta bancária referem-se a recursos oriundos das alienações.

b) Nos sistemas da Receita Federal não constam GFIPs referentes aos meses de janeiro a dezembro/17, inclusive para a competência 13/2017, em nome da empresa FAION c) O saldo final da conta CAIXA, em 31/12/2017, é R\$ 766,91, exatamente o valor do saldo inicial.

d) Não houve Receita Operacional Líquida e foi apurado Prejuízo Líquido no período.

Do exposto acima, ou seja, da análise da contabilidade da empresa FAION restou evidente que a contribuinte e familiares utilizaram a empresa FAION apenas para a prática de atos sob enfoque formal, ou seja, a empresa possuía uma contabilidade "artificial", com o objetivo de disfarçar o fato real (pagar menos imposto). Reforçam tal entendimento os elementos já citados no Termo de Verificação Fiscal, bem como:

☒ A empresa FAION contabilizou apenas outras atividades operacionais (venda de imóveis rurais para loteamento urbano) em 2012 (Ecoingá) e 2013 (MRC).

Após as alienações dos imóveis, não houve qualquer outra atividades operacionais, não-operacionais, patrimoniais ou financeiras relacionadas à atividade rural.

- ☒ A empresa não possui funcionários (GFIPs sem movimento).
 - ☒ Os bens imóveis usados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém-criada se tornasse operacional, pois, depois da venda deles, todo o resultado apurado retomou aos sócios sob a forma de distribuição de lucros, impossibilitando que a empresa FAION prosseguisse suas atividades em face de sua descapitalização.
 - ☒ Os saldos finais da conta CAIXA e da conta bancária da empresa são extremamente baixos se comparados com o montante de recursos financeiros movimentado pela empresa.
 - ☒ Foram realizados vários contratos de mútuo com os sócios, com a finalidade de pagamentos de DARFs em nome da empresa, apesar de todo o valor recebido pela empresa. Ressalte-se que a empresa FAION sempre estava descapitalizada e devedora de seus sócios.
 - ☒ A conta bancária da empresa FAION é apenas uma conta de passagem de recursos advindos de terceiros que se destinam aos seus "sócios".
 - ☒ Não registrou operações de sua conta bancária nas datas efetivamente ocorridas;
 - ☒ Não registrou operações de altos valores;
 - ☒ Mudou a data e a sequência dos registros, de forma a simular um saldo credor em conta CAIXA;
 - ☒ Registrou depósito em conta corrente como sendo recursos oriundos de suprimentos de caixa, no entanto, eram recursos advindos de contas de terceiros.
- Dessa forma, correto o entendimento e a fundamentação da Autoridade Fiscal, considerando os atos praticados como falsos, conforme parágrafo 1º, incisos I e II do artigo 167 do Código Civil.
- Destaque-se ainda que os empresários individuais e as sociedades empresárias, têm, basicamente, três obrigações fundamentais, para que suas atividades sejam legalmente amparadas: a) dever de arquivamento de seus atos constitutivos na Junta Comercial;
- b) dever de escrituração dos livros empresariais obrigatórios e; c) dever de levantar, periodicamente, o balanço patrimonial e de resultado econômico da empresa.
- A escrituração serve de instrumento à tomada de decisões administrativas, financeiras e comerciais pelos empresários e dirigentes; serve de suporte para as informações de interesse de terceiros, como sócios, investidores, credores, órgãos públicos etc.; e, por final, serve também para a fiscalização do cumprimento de obrigações legais, inclusive às de natureza fiscal. Em suma, serve para o controle interno e externo da atividade empresarial.

Portanto, a escrituração é uma forma de o próprio empresário avaliar seus resultados e desempenhos, assim tem função de natureza gerencial. Está relacionada à necessidade de demonstrações dos resultados para outras pessoas, que tem natureza documental. Serve também para exercer o controle da incidência e do pagamento dos tributos, ou seja, tem também função fiscal.

O art. 1.179 CC/02 impõe a manutenção, pelo empresário, de seu sistema de contabilidade em dia e conforme as técnicas contábeis usualmente aceitas.

Art. 1.179, CC. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970. (grifamos)A escrituração será considerada regular se atendidos determinados requisitos (intrínsecos e extrínsecos) previstos em lei. São eles:

☐ REQUISITOS INTRÍNSECOS – são aqueles que dizem respeito à forma de elaboração da escrituração mercantil. Estão previstos no art. 1.183 do CC (art. 2º do Dec. Lei n. 486/69) e são: a) uso do idioma português e moeda nacionais; b) ordem cronológica; c) não podem haver intervalos, entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas, anotações à margem ou notas de rodapé.

☐ REQUISITOS EXTRÍNSECOS: visam conferir segurança jurídica ao livro. São formalidades que definem a responsabilidade pela escrituração. São três: a) Termo de abertura; b) Termo de encerramento; c) Autenticação da Junta Comercial.

A falta da escrituração implica em consequências sancionadoras e motivadoras. As sancionadoras importam em penalização, e na órbita civil importam na veracidade dos fatos apresentados pela parte adversa em medida judicial e na órbita penal importam na tipificação de crime falimentar. Já as motivadoras são a inacessibilidade à recuperação judicial e ineficácia probatória da escrituração.

Outro dever a ser observado pelos empresários individuais e pelas sociedades empresárias consiste na obrigação de demonstrações contábeis periódicas. Quando se fala em sociedades limitadas, a disciplina legal exige o levantamento do balanço patrimonial, a demonstração de resultado do exercício e a demonstração de lucros ou prejuízo acumulado; no caso de sociedade anônima, além das citadas, é exigida também a demonstração das origens e aplicações de recursos. Esses balanços serão inseridos no livro Diário.

As consequências da falta de demonstrações são a dificuldade de acesso ao crédito bancário, a não permissão em participação de licitação promovida pelo

Poder Público e, por fim, a responsabilidade dos administradores perante os sócios e terceiros por eventuais prejuízos. Elas são classificadas em:

☒ Consequências Sancionadoras importam na penalização do empresário. São elas: a) presunção de veracidade dos fatos alegados pela parte adversa, em medida judicial de exibição de livros (arts. 355 a 363 do CPC); b) tipificação de crime falimentar(art. 178 LF), o crime não é a falta de escrituração, mas falir sem esta escrituração.

☒ Consequências Motivadoras são aquelas que negam o acesso do empresário a um benefício que poderia usufruir. São elas: a)inacessibilidade à recuperação judicial (LF, art. 51, V).; b)ineficácia probatória da escrituração (art. 379 CPC), pois os livros só tem eficácia probatória quando atendem aos requisitos extrínsecos e intrínsecos da lei.

Os livros apresentam eficácia probatória (CC, art. 226 e CPC, arts. 378 a 380). São documentos unilaterais, portanto não podem fazer prova plena. Para fazer prova a favor de seu titular (CC, art. 226), duas condições são necessárias: a regularidade na escrituração, e a isonomia das partes litigantes (CPC, art. 379). Para fazer prova contra o empresário que o escriturou (CC, art. 226 c/c CPC, art. 378) não se exigem condições. Admite a lei que o empresário demonstre que a escrituração não seja verdadeira. Cria presunção relativa em favor do outro litigante.

Assim, tanto a escrituração quanto as demonstrações contábeis periódicas são atos cujo objetivo é assegurar a transparência de informações relevante das empresas. No caso concreto, verifica-se que a escrituração e as demonstrações contábeis não correspondem à realidade fática da atividade desenvolvida pela empresa FAION.

Corroborando tal entendimento, verificou-se ainda que a contribuinte e seus familiares, os demais sócios da empresa FAION, antes de efetuarem a venda dos imóveis rurais para as loteadoras, não apresentavam Declaração de Ajuste Anual (DAAs). Começaram a apresentar DAAs somente a partir de 2013, ano-calendário de 2012, em diante, quando declararam receita de atividade rural decorrente da exploração dos lotes de terras nº 1-F-2, nº 1-F-3, nº 3-D e nº 3-E. Cabe destacar que na DAA Exercício 2014, ano ano-calendário 2013, verificou-se que parte da receita advinda da atividade rural decorria da exploração dos lotes de terras nº 1-F-2, nº 1-F-3, nº 3-D e nº 3-E. Ressalte-se que tais imóveis terem foram incorporados a empresa FAION em 28/12/2012.

Outro fato relevante para o deslinde do presente julgamento é que a contribuinte alegou em sua impugnação de que a empresa FAION foi constituída com a finalidade de fazer o controle contábil de sua atividade agropastoril e planejamento para facilitação da sucessão hereditária. No entanto, a citada empresa não informou receitas das atividades agropastoris nos anos-calendário de 2012 a 2017, conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da

Pessoa Jurídica - DIPJ, bem como nos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017 conforme Escrituração Contábil Fiscal -ECF apresentadas.

Acrescente-se ainda que não há despesas com funcionários, energia elétrica, telefone, água, insumos agrícolas, tampouco com honorários de contadores para proceder aos cálculos de tributos, recolhimentos, envios de declarações, etc. De todo exposto, entendo correta autuação realizada pela Autoridade Fiscal considerando os atos praticados como falsos, conforme parágrafo 1º, incisos I e II do artigo 167 do Código Civil.

EQUÍVOCO DO CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA UTILIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. FORMA DE APURAÇÃO. CRITÉRIOS DA LEI Nº 9.393/96.

[...]

De todo exposto, como já discorrido anteriormente neste voto, no ano-calendário 2002, ano de aquisição dos lotes de terras nº 1-F-2 e nº 1-F-3 por parte dos integrantes da Família FAION, a DITR pertinente ao lote em questão não foi apresentada por estes (fls. 25/28), e, sim, pela antiga proprietária do lote, SOCIEDADE CIVIL FAA DI BRUNO (CNPJ: 78.210.374/0001-29). Desta feita, o valor de venda para Família FAION destes lotes torna-se o valor de custo de aquisição, pois declarado na DITR/2002 (ano de alienação).

Cabe ainda lembrar que a empresa SOCIEDADE CIVIL FAA DI BRUNO apresentou DITR informando o lote de terras nº 1-F, lote este que, de acordo com a segunda averbação da Matrícula nº 22.889 do Cartório de Registro de Imóveis de Marialva/Pr, deu origem aos lotes nº 1-F-2 (matrícula nº 6.350 do CRI de Sarandi/Pr) e nº 1-F-3 (matrícula nº 22.891 do CRI de Marialva/Pr).

Destaque-se ainda que a DITR/Exercício 2012 foi entregue em 28/09/2012 pela empresa FAION informando, a título de valor da terra nua (VTN) o montante de R\$ 39.936.073,00 (fls. 31). Informe-se ainda que a integralização dos referidos lotes à empresa FAION somente ocorreram em 28/12/2012 e a transferência de propriedade, no caso, os registros, apenas no ano de 2013 (lotes nº 1-F-2 em 21/03/2013 e nº 1-F-3 em 04/04/2013). Ou seja a DITR/2012 foi entregue por quem não era proprietário dos lotes.

No entanto, no Exercício de 2011, a contribuinte e seus familiares declararam (DITR) o valor de R\$ 1.096.550,00 a título de VTN (fls. 31). Observa-se que houve de um ano calendário para o outro uma diferença de R\$ 38.839.523,00.

Destaque-se ainda que a empresa FAION, mesmo não sendo proprietária do imóvel, alienou o lote de terras nº 1-F-2 para a empresa ECOINGA em 10/12/2012.

Digno de nota é que a contribuinte e seus familiares (demais sócios da empresa FAION), antes de efetuarem a venda dos imóveis rurais para as loteadoras, não apresentavam Declaração de Ajuste Anual (fls. 44). Apenas a partir do Exercício 2014/anº calendário de 2013, passaram a informar receita de atividade rural

decorrente da exploração dos lotes de terras nº 1-F-2, nº 1-F-3, nº 3-D e nº 3-E. Ressalte-se que, segundo a defesa, a contribuinte e familiares já haviam integralizado os lotes em 2012, bem como a empresa FAION também já tinha alienado o lote de terras nº 1-F-2 para a empresa ECOINGA em 2012.

Frise-se ainda que no ano de 2013 foram efetuadas as transferências de propriedade, no caso, os registros, do lotes nº 1-F-2 em 21/03/2013 e nº 1-F-3 em 04/04/2013.

Ou seja, concluindo, continuaram a declarar a participação na propriedade dos lotes já alienados nas DAA's Exercícios 2013, 2014 e 2015 (fls. 45/47).

Por todo exposto acima, correto o entendimento da Autoridade Fiscal ao utilizar como base o valor de custo informado na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 02/12/2002, quando a contribuinte e seus familiares adquiriram da empresa SOCIEDADE CIVIL FAA DI BRUNO os lotes de terras nº 1-F-2 e 1-F-3 pelo valor total de R\$ 316.640,00.

Também correto o entendimento da Autoridade Fiscal ao utilizar como base o valor de alienação de R\$ 20.000.000,00, em 10/12/2012, dos lotes de terras nº 1-F-2 e 3-D, para a empresa ECOINGA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, conforme Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóveis Rurais. Pois, a alienação ocorreu dos familiares diretamente para a empresa ECOINGA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Correto ainda o entendimento da Autoridade Fiscal em considerar que os lotes de terras nº 1-F-3, 3-E e 3-D-Rem foram alienados para a empresa MRC - INCORPORADORA E EMPREENDIMENTOS LTDA pelo valor total de R\$ 33.000.000,00 em 23/12/2013, conforme Contrato Particular de Compra e Venda de Imóveis, bem como em analisar somente a venda do lote nº 1-F-3 com área de 23, objeto da antiga matrícula nº 22.891 do Cartório de Registro de Imóveis de Marialva/Pr, pois este lote foi desmembrado em Lote 1-F-3 Remanescente com área de 250.597,43 m² e Lote 1-F-3-A com área de 318.806,57 m².

Perfeito o entendimento da Autoridade Fiscal ao fazer o rateio dos valores recebidos em razão da proporção do valor atribuído à matrícula nº 34.293 do CRI de Marialva/Pr e o valor total da venda, bem como considerar que a alienação do imóvel rural foi efetivamente realizada pela contribuinte e seus demais sócios (da empresa FAION), ratear proporcionalmente os valores recebido (R\$ 22.324.612,19) e ratear proporcionalmente os valores pagos a título de comissões de vendas.

Por todos dito acima, aplica-se o disposto no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 e no § 2º do artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 84 (de 11/10/2001), quanto à apuração do ganho de capital relativa à venda dos imóveis rurais, lotes de terras nº 1-F-2 e nº 1-F-3 (nº 1-F-3-Rem e nº 1-F-3-A), considerando para o cálculo do ganho de capital os valores reais da transação, e não na diferença de VTN como pretendido pelo contribuinte.

A defesa entendeu que deveria ser levados em conta para apurar o imposto, o sistema de preço de terras, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/1996:

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.

Tal entendimento não tem como prosperar uma vez que restou demonstrado que existiam documentos em fls. 25/28 e 30/31 que permitiram a Autoridade Fiscal fazer a apuração do Ganho de Capital de acordo com o artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 e no § 2º do artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 84 (de 11/10/2001).

Assim, não merece reparo o feito fiscal.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

[...]

Conforme já discutido exaustivamente neste voto e no Termo de Verificação Fiscal que fundamenta o Auto de Infração, a Autoridade Fiscal demonstrou o intuito fraudulento de simulação perpetrado pela contribuinte, conforme segue:

"(...)Da análise dos fatos e de toda documentação apresentada, ficou evidente a esta auditoria que a empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA(CNPJ: 16.923.754/0001-53) foi constituída com o verdadeiro intuito de proceder à venda de imóveis rurais (bens esses pertencentes anteriormente aos seus sócios) - para grupos que exploram a atividade imobiliária de loteamentos urbanos e criação de condomínios horizontais - e, conseqüentemente, fazer uso de tributação mais favorável e bem menos onerosa para os contribuintes de fato deste fato gerador.

(...)Diante do fato de que a contribuinte e seus familiares não possuíam o VTN do ano da aquisição para beneficiar-se da tributação conforme disposto no artigo 19 da Lei nº 9.393/96, a solução encontrada por eles foi transferir a propriedade de tais imóveis rurais à empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ nº 16.923.754/0001-53 (criada, em 21/09/2012, com a exclusiva intenção de sucessivamente vendê-los para loteadoras urbanas) e, destarte, propiciar à empresa a oportunidade de possuir o VTN do ano de aquisição relativo aos imóveis rurais no momento de sua alienação. Podendo, assim, apurar o ganho de capital atinente à operação de alienação com base no artigo 19 da Lei 9.393/96.

Frise-se que a alienação do lote de terras nº 1-F-2 ocorreu praticamente dois meses e meio após a constituição da empresa FAION, sendo, inclusive anterior, à respectiva integralização deste imóvel (ocorrida em 28/12/2012, mediante escritura pública) e ao seu registro em nome da empresa FAION (21/03/2013).

(...)No entanto, a empresa Faion não informou receitas das atividades agropastoris nos anos-calendário de 2012 a 2017, conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, bem como nos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017 conforme Escrituração Contábil Fiscal -ECF apresentadas pela empresa nos referidos períodos.

Não há despesas com funcionários, energia elétrica, telefone, água, insumos agrícolas, tampouco com honorários de contadores para proceder aos cálculos de tributos, recolhimentos, envios de declarações, etc.

(...)

Por outro lado, a contribuinte e os demais sócios da empresa declararam receitas da atividade rural em suas respectivas declarações de pessoas físicas desde o ano-calendário 2012 até o presente momento. A despeito de ter alegado que sua relação tributária com os imóveis alienados se encerrara com a incorporação destes à empresa "em um negócio legal e perfeito".

(..)Além das informações já expostas anteriormente, cabe destaque para os elementos que reforçam a característica ficcional da empresa FAION adiante especificados:

- O endereço onde está instalada a empresa FAION trata-se da residência do sócio Sr. José Faion Neto.
- A empresa FAION contabilizou apenas outras atividades operacionais(venda de imóveis rurais para loteamento urbano) em 2012 (Ecoingá) e 2013 (MRC).

Após as alienações dos imóveis em comento, não houve qualquer outra atividades operacionais, não-operacionais, patrimoniais ou financeiras relacionadas à atividade rural.

- A empresa não possui funcionários (GFIPs sem movimento).
- Os bens imóveis utilizados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém-criada se tornasse operacional, afinal, depois das vendas, todo o resultado apurado retomou aos sócios sob a forma de distribuição de lucros, impossibilitando, na realidade, que prossiga suas atividades em razão da descapitalização.
- Os saldos finais da conta CAIXA e da conta bancária da empresa são extremamente baixos ao comparados com o montante de recursos financeiros movimentado pela empresa.

- Há mútuos com os sócios, realizados com a finalidade de pagamentos de DARFs em nome da empresa, a despeito de todo o valor recebido pela empresa. Ou seja, a empresa sempre está descapitalizada e devedora de seus sócios.

- A conta bancária da empresa é uma mera conta de passagem de recursos advindos de terceiros que se destinam, na realidade, aos seus "sócios".

- Pode-se considerar que a empresa possui uma contabilidade "artificial", pois:

a. não registra operações de sua conta bancária nas datas efetivamente ocorridas;

b. deixa de registrar operações de altos valores;

c. muda a data e a sequência dos registros, de forma a mascarar um saldo credor em conta CAIXA;

d. registra depósito em conta corrente como sendo tal recurso oriundo de suprimentos de caixa, quando, na verdade, são recursos advindos de contas de terceiros.

Portanto, todos os atos praticados, embora tenham ocorrido sob o enfoque formal, apenas serviram para disfarçar o fato real.

Na linguagem do parágrafo 1º, incisos I e II do artigo 167 do Código Civil, os atos praticados podem ser considerados como falsos. Para melhor compreensão, transcreve-se referido dispositivo legal:

(...)"

A impugnante aduziu ainda que deve ser desqualificada a multa de ofício de 150% ou sua redução para 75% por não se tratar de dolo ou fraude.

Em relação à multa qualificada, a penalidade aplicada se fundamenta no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

Conforme estabelece o dispositivo legal acima reproduzido, o percentual da multa de lançamento de ofício deve ser duplicado nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que assim dispõem:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

A autoridade lançadora, entendeu que da análise dos fatos e de toda documentação apresentada, restou evidente que a empresa FAION PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA foi constituída com o verdadeiro intuito de proceder à venda de imóveis rurais (bens esses pertencentes anteriormente aos seus sócios) - para grupos que exploram a atividade imobiliária de loteamentos urbanos e criação de condomínios horizontais - e,

consequentemente, fazer uso de tributação mais favorável e bem menos onerosa para os contribuintes de fato deste fato gerador.

A autoridade fiscal foi bastante diligente ao aplicar a multa de 150% e expôs de forma bastante clara a motivação de tal qualificação no Registro de Procedimento Fiscal.

Esses procedimentos evidenciam consciente intuito de pagar menos tributos e enquadram-se perfeitamente à hipótese prevista na citada Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, artigo 71, como sonegação fiscal, não havendo dúvida que enseje a aplicação do artigo 112, inciso II, do CTN. Portanto, correto o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada de 150% sobre o imposto de renda apurado, conforme disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Acerca da qualificação da multa, conquanto esta deva ser qualificada à luz dos atos acima descritos, os quais caracterizam intuito fraudulento, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 17-65), aplica-se aqui a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, devendo-se reduzir a penalidade ao percentual de 100%, por força da Lei nº 14.689/2023.

Finalmente, em relação ao pedido de compensação formulado pela recorrente, este não pode ser conhecido, uma vez que o CARF não possui competência para analisar tais pedidos. A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

Conclusão

Por todo o exposto, não conheço do recurso voluntário em relação ao pedido de compensação, por incompetência do CARF, e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para 100% por força da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital