



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

Processo nº 12448.727738/2014-51
Recurso nº De Ofício
Resolução nº **1302-000.536 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 13 de março de 2018
Assunto GANHO DE CAPITAL. VENDA DE IMÓVEL RURAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAPE INCORPORAÇÕES E EMPRENDIMENTOS LIMITADA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

ROGÉRIO APARECIDO GIL - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Gustavo Guimaraes da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício consignado no Acórdão nº 11-50.443, de 26/06/2015, da 4ª Turma da DRJ de Recife (DRJ/REC), em que por unanimidade de votos rejeitou a preliminar de nulidade e no mérito julgou procedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2010, 2011 LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. GANHO DE CAPITAL.

No regime de tributação pelo lucro presumido, a partir de 1º de janeiro de 1997, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua (VTN) constante do documento de informação e apuração do ITR-DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente, para fins de apuração de ganho de capital.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado A autuação refere-se a IRPJ e CSLL, relativos a fatos geradores de 31/12/2010 e 30/09/2011 (fls. 3 e 15), e multa de ofício (75%).

A fiscalização concluiu que a venda pela interessada do imóvel rural, Fazenda Barão, teria sido indevidamente classificada, como receita bruta da atividade própria, no regime de tributação pelo lucro presumido, para fins do cálculo do ganho de capital, conforme descrição detalhada contida no relatório fiscal (fls. 25).

Registrou-se que, a sucessão de fatos teria o único propósito de "mascarar" a venda de imóvel, sujeita a ganho de capital, para classificá-la como receita da atividade.

A interessada foi constituída em 14/11/1980 (CNAE-fiscal 68.21-8/01 - Corretagem na Compra e Venda e Avaliação de Imóveis), estava inoperante, até a compra e venda em questão, e até novembro de 2009, seu único sócio Marcelo Marins Peixoto.

Destacaram-se as seguintes alterações societárias:

a) Cimento Tupi S/A ingressou na sociedade mediante integralização de R\$ 230.000,00 em espécie, em 19/11/2009, e R\$ 10.800.000,00 representados pelo imóvel Jardim Belmonte em 30/12/2009;

b) junto com Cimento Tupi, entrou na sociedade André Adrien Theodore Bucsan, adquirindo 1 (uma) quota de Mariana Pontual Marins Peixoto, herdeira de Marcelo Marins Peixoto, no valor de R\$ 1,00. André era diretor e representante da Cimento Tupi e da Agropecuária Tupi. Era diretor da Cimento Tupi e da Mape por ocasião do procedimento fiscal;

c) Agropecuária Tupi Ltda., subsidiária de Cimento Tupi, também ingressou na Mape integralizando R\$ 8.795.000,00 com a Fazenda Barão em 31/12/2009;

d) o capital da sociedade restou assim constituído após as alterações:

Sócio	Valor (R\$)
Cimento Tupi	11.030.000,00
Agropecuária Tupi	8.795.000,00
Espólio de Marcelo M. Peixoto	14.999,00
André Adrien T. Bucsan	1,00

5) em setembro de 2010, Mape incorporou Agropecuária Tupi e passou a ser controlada por Cimento Tupi. O seu patrimônio foi aumentado em R\$ 10.995.957,00, segundo a 6ª alteração do contrato social (fls. 155).

Informou que Agropecuária Tupi, antes do seu ingresso na interessada, firmara com O Telhar Agropecuária Ltda. instrumento particular de arrendamento de imóvel rural com opção de compra (fls. 402) mediante o qual (i) arrendou a Fazenda Barão pelo prazo de 24 meses ao valor total de R\$ 7.000.000,00, (ii) outorgou opção de compra por R\$ 6.500.000,00 e (iii) fixou o valor de R\$ 66.000.000,00 pelo exercício da opção, que se efetivou em 30/06/2010, quando o imóvel já compunha o patrimônio da interessada.

O valor recebido pela venda, atualizado, foi classificado na interessada como receita da atividade, no 4º trimestre de 2010 e no 3º trimestre de 2011, R\$ 26.998.750,00 e R\$ 46.872.116,02, respectivamente. A venda do imóvel teria constituído a única receita da autuada no biênio 2010/2011.

Para a autoridade fiscal, a operação estaria sujeita a apuração de ganho de capital, tendo em vista o fato de o imóvel integrar o ativo imobilizado da Agropecuária Tupi. Seria "estranha" a avaliação do imóvel pelos peritos por R\$ 8.795.000,00, "exatamente seu valor contábil", quando já havia opção de compra por R\$ 66.000.000,00.

Afirmou que quase todo o valor recebido pela interessada pela venda da fazenda fora transferido para a sua controladora Cimento Tupi como empréstimo no valor de R\$ 23,45 milhões em 2010 e como dividendos, nos valores de R\$ 17 milhões em 2010 e R\$ 37,5 milhões em 2011.

Os atos praticados teriam por objetivo "transfigurar" receita não operacional em receita operacional da atividade de compra e venda de imóveis, reduzindo a tributação indevidamente. O produto da venda deveria ser submetido à apuração como ganho de capital pela Agropecuária Tupi, caso as operações societárias não houvessem ocorrido.

O propósito da interessada, desde o ingresso das empresas do grupo Cimento Tupi, seria receber imóveis do ativo permanente do referido grupo empresarial pelo valor contábil e vendê-los a preço de mercado, como bens do seu ativo circulante. Apenas dois imóveis teriam sido adquiridos de terceiros entre 2009 e 2013 e não foram revendidos até então. Teria ocorrido, no mínimo, abuso de direito. Assim concluiu:

"Diante de todos os fatos expostos resta óbvio que a MAPE foi escolhida a dedo pela Cimento Tupi para transferir seus imóveis: era uma empresa praticamente inoperante, não possuía funcionários, tinha como objeto social a compra e venda de imóveis e, ainda, possuía um capital social ínfimo (R\$15.000,00) se comparado ao valor dos imóveis do grupo cimento Tupi."

Impugnação

Cientificada do auto de infração em 24/10/2014 (fls. 329), a contribuinte apresentou impugnação no dia 24/11/2014 (fls. 356).

Alegou que, a aquisição seria parte do plano de reestruturação do Grupo Tupi, voltado para a desmobilização de bens do ativo fixo não empregados em atividade produtiva, a comercialização dos imóveis por empresa especializada e a supressão de atividades agropecuárias. Os fatos demonstrariam o fundamento econômico das operações anteriores e posteriores à venda da fazenda. Seria absurdo classificar a receita decorrente como resultado não operacional. Ademais, mesmo que assim fosse, não haveria imposto a pagar.

A autoridade fiscal teria desenvolvido raciocínio fantasioso e equivocado, revelando "desconhecimento dos institutos mais comuns do Direito e da natureza dos negócios jurídicos".

Relacionou as alterações de composição do seu capital social desde a sua constituição em 12/11/1980 para demonstrar a atuação no mercado imobiliário há mais de 26 anos com diferentes sócios. Marcelo Marins Peixoto e Mariana Pontual Marins Peixoto eram

únicos detentores do capital social desde 24/11/2004 até a morte de Marcelo, quando então as suas quotas de capital passaram a compor o espólio.

Quando Cimento Tupi subscreveu capital da Mape, no que foi seguida por Agropecuária Tupi, a interessada possuía outros imóveis destinados à venda, sendo tal empresa escolhida pelo Grupo Tupi no seu plano de reestruturação por ser preexistente, o que "eliminaría os encargos da criação em sociedade nova". A atuada também teria adquirido outros imóveis de terceiros para revenda após a transferência daqueles de propriedade das empresas do Grupo Tupi, o que revelaria a intenção de prosseguir na exploração da atividade imobiliária.

A deliberação para extinção da Agropecuária Tupi por incorporação à interessada decorreria do fim da exploração da atividade agropecuária pela empresa incorporada

O "desconhecimento dos institutos mais comuns do Direito e da natureza dos negócios jurídicos" teriam levado a autoridade fiscal a confundir opção de compra com promessa de compra e venda e os seus efeitos sobre o patrimônio da contribuinte. Não existiria, portanto, legitimidade em conferir à opção de compra efeitos de um direito real sobre o imóvel, equiparando-o a promessa ou contrato de compra e venda.

Seria um "despautério" o enquadramento no art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) tendo em vista a inexistência de dissimulação. Não obstante, se por um imenso exercício de abstração fosse possível aventar o contrário, os lançamentos com base no referido artigo permaneceriam insustentáveis por se tratar de norma de eficácia limitada ainda sem lei ordinária que lhe confira executoriedade, carecendo a autoridade fiscal de competência para descaracterizar os atos praticados, o que resultaria na nulidade do auto de infração nos termos do art. 59, I, do Decreto 70.235/1972.

As ilações seriam tão infundadas que, na hipótese de possibilidade de prestigiar a tributação como ganho de capital, haveria tributo a restituir e não a pagar. Assim seria porque no regime do lucro presumido se considera o **valor da terra nua (VTN) como custo na apuração do ganho na alienação de imóvel rural adquirido a partir de janeiro de 1997, conforme art. 523 do RIR/99.**

A responsabilidade solidária de todos os sócios quanto à correta atribuição de valor aos bens conferidos ao capital social prevista no art. 1.055, § 1º, do Código Civil teria por objetivo evitar a entrega de bens por valor superior ao de possível realização, finalidade ignorada pela atuante.

Formulou o pedido nos seguintes termos:

"À vista de todo o exposto, a IMPUGNANTE requer se dignem V. Sas. deferir esta Impugnação para exonerá-la das exigências fiscais consubstanciadas nos autos de infração, reconhecendo:

- a) que ela apurou corretamente os tributos incidentes sobre a receita operacional de venda do imóvel Fazenda Barão, ou, sucessivamente;
- b) que, por força do disposto no art. 523 do RIR/99, não há créditos tributários a recolher, pois o ganho de capital na operação foi igual a zero."

Responsabilidade Solidária - Cimento Tupi

A empresa Cimento Tupi foi indicada como responsável solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN (fls. 32). A responsabilizada tomou ciência do lançamento em 23/10/2014 (fls. 326/328) e apresentou impugnação no dia 24 do mês seguinte (fls. 441).

Contestou a atribuição de responsabilidade por entender que o art. 124, I, do CTN não se aplica ao caso concreto, o que fez com base em extensas doutrina e jurisprudências judicial e administrativa citadas. No mérito, refutou o lançamento com as mesmas alegações da interessada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Face à exoneração do crédito tributário pelo acórdão recorrido foi interposto **Recurso de Ofício** pelo colegiado *a quo*, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

O acórdão recorrido concluiu que, teria sido correta a tributação do ganho de capital, com base nas disposições do art. 523 do RIR/99, inserto no Subtítulo IV, que trata do regime de tributação com base no lucro presumido.

Assim prescreve o citado dispositivo:

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

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

A DRJ destacou que, no caso concreto, a interessada, pessoa jurídica tributada pelo regime do lucro presumido, vendeu imóvel rural, Fazenda Barão, adquirido após 1º de janeiro de 1997 (em 2009).

Registrou que essa situação pressupõe a observância da norma estipulada no *caput* do dispositivo legal acima transcrito, de apuração de eventual ganho com suporte no Valor da Terra Nua (VTN) para fins de determinação do custo de aquisição e do valor da venda.

A respeito, a interessada apresentou documentos relativos ao ITR, juntados às fls. 420/438, sobre os quais o acórdão recorrido ressaltou que, ainda que se admitisse como correto o contexto de fato do lançamento, de atos praticados com objetivo de "transfigurar" receita não operacional em receita operacional da atividade de compra e venda de imóveis, a exigência não poderia prosperar, tendo em vista o equívoco na identificação do direito aplicável, já que a fiscalização considerou para o cálculo do ganho de capital, somente os valores constantes do referido contrato de arrendamento de imóvel rural, com opção de compra, não havendo menção ao referido do art. 523.

A DRJ ainda registrou que seriam aplicáveis as disposições do art. 523 do RIR/99, independentemente de a empresa haver optado pelo regime de tributação pelo lucro presumido, lucro real ou arbitrado.

Concluindo esse tópico, a DRJ registrou que não havia a possibilidade de retificação do lançamento em questão, pois não caberia ao órgão julgador tal providência.

Com relação à responsabilidade solidária da Agropecuária Tupi, o acórdão recorrido registrou que a empresa apresentou declarações relativas aos anos-calendário 2009 e 2010 pelo regime do lucro presumido (fls. 543) e concluiu que, em virtude da exoneração do crédito tributário, teria havido a perda desse objeto.

Diante dos fatos e fundamentos com base nos quais a DRJ exonerou o crédito tributário, cabe verificar se, ao presente caso aplicam-se as referidas disposições do art. 523 do RIR/99 e, se assim for, caberá verificar se, efetivamente, a interessada cumpriu tais previsões legais. Paralelamente, deve-se verificar quais foram os fundamentos com base nos quais a DRF concluiu pela autuação em questão.

Em que pese o entendimento da DRJ, tem-se presente que, para a correta análise da acusação fiscal e consideração da defesa apresentada pela autuada em sua impugnação, revela-se imprescindível que sejam trazidos aos autos os documentos que apontem a **data de aquisição originária do imóvel alienado**, objeto da apuração do ganho de capital pela fiscalização, pela empresa Agropecuária Tupi.

Explica-se.

A acusação fiscal é centrada na figura de abuso de direito, que se caracterizaria, no presente caso, pela transferência do imóvel objeto da alienação para a empresa autuada com o exclusivo propósito de evitar a tributação do ganho de capital esperado com a venda.

A decisão recorrida embora tenha admitido a possibilidade de que os negócios realizados pudessem, eventualmente, caracterizar abuso de direito, que os tornaria inoponíveis ao Fisco, cancelou o lançamento sob o pressuposto de que teria sido aplicada norma incorreta de apuração do ganho de capital, acolhendo em parte a alegação da impugnante.

É o que se depreende dos excertos do voto proferido pelo relator na DRJ, *verbis*:

[...]O exame das alegações e provas trazidas aos autos pelas partes revela a existência de planejamento voltado a transferir a Fazenda Barão do patrimônio da Agropecuária Tupi para o da Mape, imóvel arrendado para O Telhar Agropecuária, sobre o qual havia opção de compra outorgada para a arrendatária antes de ser entregue por Agropecuária Tupi para Mape como integralização de capital.

Há que se verificar se o conjunto das operações revela um fim econômico ou empresarial próprio, executadas com o objetivo legal de reorganização societária no âmbito da liberdade de organização das atividades e negócios, caracterizando propósito negocial, ou se foram planejadas e realizadas para pura e simples economia tributária pela via do abuso de direito.

Faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes. **Deve-se, portanto, verificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi artificialmente montada com o fim único de economia tributária.**

[...]Esclareça-se que a autoridade fiscal não cogitou de simulação, mas sim de abuso de direito, assim definido no art. 187 do vigente Código Civil – Lei 10.406/2002, com a seguinte redação:

"Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

É dado às pessoas liberdade negocial plena nos limites da legalidade, no exercício da sua autonomia de vontade. No entanto, não se pode perder de vista o comando do art. 118 do CTN, ao estabelecer que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (i) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e (ii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Contratos ou negócios pactuados com a finalidade única de redução ou afastamento da tributação não podem ser opostos ao Fisco (art. 123 do CTN). Ao aplicador da lei tributária cabe identificar os efeitos econômicos dos atos pactuados para fins de identificação das suas conseqüências tributárias. Segundo Rubens Gomes de Souza, "os atos, contratos, ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes."

Em suma, os fatos devem ser investigados conjuntamente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e ilícito, identificando-se do conjunto de atos praticados a sua real essência, de tal forma a revelar os seus efeitos no âmbito tributário.

A ocorrência de camuflagem do fato gerador pressupõe uma economia tributária na sucessão de fatos relacionados. Seria descabido cogitar-se dessa hipótese se o sujeito passivo não obteve tal benefício, e é isso que alegam as impugnantes ao invocar a aplicação do art. 523 do RIR/99, inserto no Subtítulo IV, que trata do regime de tributação com base no lucro presumido.

Assim prescreve o citado dispositivo:

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

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

No caso concreto, pessoa jurídica tributada pelo regime do lucro presumido (Mape) vendeu imóvel rural (Fazenda Barão) adquirido após 1º de janeiro de 1997 (em 2009), situação que pressupõe a observância da norma estipulada no caput do dispositivo regulamentar acima transcrito, de apuração de eventual ganho com suporte no VTN para fins de determinação do custo de aquisição e do valor da venda.

Contudo, tais fatos não foram considerados pela autoridade fiscal no lançamento.

Assim, **ainda que se admita como correto o contexto de fato do lançamento, de atos praticados com objetivo de "transfigurar" receita não operacional em receita operacional da atividade de compra e venda de imóveis, a exigência não pode prosperar tendo em vista o equívoco na identificação do direito aplicável, que não pode ser saneado pelo órgão julgador.**

A impossibilidade de retificação do lançamento dispensa a verificação da alegação das impugnantes de resultado igual a zero na apuração com base no VTN nos termos do art. 523 do RIR/99, muito embora os documentos relativos ao ITR juntados aos autos sugiram a procedência da afirmação (fls. 420/438).

[...] (destaquei e grifei)

Com a devida vênia, me parece que a autoridade julgadora de primeiro grau se apóia em premissa equivocada para acolher a alegação da recorrente de que não existiria sequer a possibilidade de obtenção de economia tributária nas operações engendradas, na medida que se a tributação fosse feita como receita não operacional, mediante apuração de ganho de capital, deveria ter sido aplicada a norma inserta no art. 523 do RIR/1999.

Ocorre que o julgador de primeira instância adotou como parâmetro para a definição da data de aquisição do imóvel rural, com vistas a aplicação do disposto no art. 523, *caput*, a data de transferência do imóvel da empresa Agropecuária Tupi para a empresa MAPE para a integralização do capital subscrito, quando tal aferição deveria ter sido feita com relação à data de aquisição do imóvel pela Agropecuária Tupi.

Com efeito, **se a data de aquisição do imóvel pela empresa Agropecuária Tupi tiver sido feita antes de 1º de janeiro de 1.997**, aplicar-se-ia, na venda direta do imóvel por esta, a regra do parágrafo único do art. 523, *verbis*:

Art. 523. [...]Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no parágrafo único do art. 136 e nos incisos I e II do art. 522 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único)."

Sob esta perspectiva a acusação fiscal teria sustentação.

Processo nº 12448.727738/2014-51
Resolução nº **1302-000.536**

S1-C3T2
Fl. 10

Portanto, para se aferir a validade da tese trazida na autuação, revela-se imprescindível a juntada aos autos a cópia dos documentos de aquisição (escritura pública/matricula do Registro de Imóveis) relativos ao imóvel rural (Fazenda Barão) pela empresa Agropecuária Tupi .

Por todo o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, determinando o encaminhamento dos autos à unidade de origem da Receita Federal do Brasil, para que a autoridade preparadora providencie a juntada aos autos dos documentos de aquisição (escritura pública/matricula do Registro de Imóveis) relativos ao imóvel rural (Fazenda Barão) pela empresa Agropecuária Tupi, mediante solicitação à interessada ou diretamente aos órgãos de registro.

Concluídas as diligências, dê-se ciência do fato à interessada, nos termos do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, e, após, retornem-se os autos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil