



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.727738/2014-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.611 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAPE INCORPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LIMITADA

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

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. ACÓRDÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. ERRO DE PREMISSA.

Deve-se dar provimento Recurso de Ofício, quando o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento parte de uma premissa equivocada, para concluir que o lançamento do crédito tributário é improcedente, em especial, quando aquela premissa é desconstruída através de diligência realizada. Necessidade de retorno à instância inferior para análise de todos os argumentos apresentados pelo contribuinte e coobrigado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, para reformar o acórdão recorrido, na parte em que entendeu pelo equívoco do agente autuante na identificação do direito aplicável, determinando-se, por consequência, o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que esta possa analisar, na integralidade, os argumentos lançados nas Impugnações Administrativas, nos termos do relatório e voto do relator. Vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que negava provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.611 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.727738/2014-51

Relatório

Em face do contribuinte Mape Incorporação e Empreendimentos Limitada, ora Recorrida, foram constituídos, via Autos de Infração, créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativo a fatos geradores de 31/12/2010 e 30/09/2011.

Nos termos da acusação fiscal, identificou-se que houve uma classificação indevida de ganho de capital decorrente da venda do imóvel Fazenda Barão por Mape Incorporação e Empreendimentos Ltda. como receita bruta da atividade no regime de tributação pelo lucro presumido.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 25 a 33, a Recorrida foi constituída em 14/11/1980 e, desde então, tem como objeto social a *“corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis”* (CNAE-Fiscal 68.21-8/01). O agente autuante demonstrou, ainda, que, até Novembro de 2009, a Recorrida tinha como único sócio o espólio de Marcelo Martins Peixoto.

Prosseguindo, o Relatório Fiscal aduz que o capital social da Recorrida era de R\$15.000,00 até 19/11/2009, data esta em que a empresa Cimento Tupi S/A ingressou na sociedade, subscrevendo e integralizando ao capital social o valor, em dinheiro, de R\$230.000,00. Em 30/12/2009, houve mais uma integralização ao capital social da Recorrida por aquela empresa, desta vez no valor de R\$10.800.000,00, através do imóvel denominado *“Jardim Belmonte.”*

Ainda, nos termos narrados na acusação fiscal, a Agropecuária Tupi Ltda., subsidiária integral da empresa Cimento Tupi S/A, em 31/12/2009, também ingressou na sociedade, integralizando o valor R\$8.795.000,00, relativo ao imóvel denominado Fazenda Barão, imóvel este que, segundo o agente autuante, gerou à Recorrida *“uma receita bruta de R\$26.988.750,00 em 2010 e de R\$46.872.116,02 em 2011”*.

A fiscalização também demonstrou que, como consta do acórdão recorrido, *“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.”*

Por fim, a fiscalização apontou que, setembro de 2010, *“houve a incorporação da Agropecuária Tupi Ltda. pela MAPE, que teve seu patrimônio aumentado em R\$10.955.957,00 e passou a ser controlada majoritariamente pela empresa Cimento Tupi S.A., com 99,94% de suas cotas”*.

Diante desse contexto fático, a fiscalização afirmou que os rearranjos societários realizados, em especial a subscrição e a integralização ao capital social da Recorrida do imóvel denominado Fazenda Barão teve *“como único propósito mascarar a venda de imóvel sujeita a ganho de capital, classificando-a como receita da atividade de empresa tributada pelo lucro presumido, reduzindo drasticamente o IRPJ e a CSLL devidos (...)”*.

Para comprovar suas ilações, o agente autuante argumentou que a Agropecuária Tupi, antes de ingressar como sócia da Recorrida, já havia firmado contrato de compra e venda com a empresa *“O Telhar Agropecuária Ltda.”* Essa afirmação foi assim resumida no relatório do acórdão proferido pela DRJ de Belém:

Informou que Agropecuária Tupi, antes do seu ingresso na Mape, 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 Mape. O valor recebido pela venda, atualizado, foi classificado na Mape 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.

Assim, o agente fiscal questionou a disparidade da avaliação do imóvel Fazenda Barão realizada pelos peritos por R\$ 8.795.000,00, "*exatamente seu valor contábil*", quando já havia opção de compra por R\$ 66.000.000,00.

Ainda, a fiscalização demonstrou que quase a totalidade do valor recebido pela venda daquele imóvel foi transferido para a controladora da Recorrida - 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).

Desta feita, como base na acusação de abuso de direito, a fiscalização desconsiderou a operação realizada, entendendo que houve ganho de capital na alienação do imóvel pela MAPE, "*reclassificando como ganho de capital toda receita da atividade, descontando do preço da venda o custo do imóvel, de R\$8.795.000,00 proporcionalmente ao valor das receitas oferecidas*".

A fiscalização, na apuração do crédito tributário, decotou deste os valores que foram oferecidos à tributação como receita da atividade da Recorrida.

Por fim, com base no que dispõe o artigo 124, inciso I do CTN, foi imputada responsabilidade tributária à empresa Cimento Tupi, uma vez que, segundo a fiscalização, esta empresa seria beneficiária de todo o esquema montado para reduzir os tributos devidos na operação de alienação do imóvel denominado Fazenda Barão.

Não concordando com a autuação, quando devidamente intimadas, a Recorrida e a responsável apresentaram Impugnações Administrativas apartadas. Os argumentos apresentados foram assim resumidos pelo acórdão proferido pela DRJ de Belém:

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

Segundo alegou, 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, ela (Mape) 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 Mape 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 executividade, 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."

Cimento Tupi foi indicada como responsável solidária nos termos do art. 124, I, do CTN - Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966 (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 contribuinte (Mape).

Ao analisar os apelos apresentados pelos atuados, notadamente as argumentações da Recorrida, aquela DRJ, no voto que prevaleceu no julgamento, após discorrer sobre os limites do planejamento tributário, deixou claro o entendimento de que 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, após citar a redação do dispositivo do então vigente artigo 523 do RIR/99, a douta turma julgadora entendeu que:

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.

Em síntese, a DRJ afirmou que houve erro da fiscalização ao não aplicar o dispositivo correto, quando da quantificação do ganho de capital, uma vez que, supostamente, o imóvel havia sido adquirido "*após 1º de janeiro de 1997 (em 2009)*" e, por isso, o lançamento do crédito tributário não poderia prosperar.

Com a fixação deste entendimento, a douto julgador *a quo* consignou que os demais argumentos apresentados, inclusive no que tange à responsabilidade tributária da empresa Cimento Tupi, estariam prejudicados. O acórdão recebeu 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

Importante consignar, ainda, que o voto do relator do acórdão proferido pela DRJ de Belém não foi acompanhado por todos os julgadores da instância de julgamento *a quo*, uma vez que julgador Renato Albuquerque não concordou com a decisão.

Em declaração de voto, aquele julgador deixou claro que haveria necessidade de realização de diligência para que "*pudesse ser identificado quando ocorreu a aquisição do imóvel Fazenda Barão pela Agropecuária Tupi, anexando-se cópia da Escritura Pública ou documento equivalente que registre aquisição do imóvel.*"

Pois bem. Como houve exoneração da totalidade do crédito tributário constituído pela fiscalização, foi apresentado Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/1972, ao CARF.

Distribuídos os autos perante este Conselho, o então conselheiro relator, Rogério Aparecido Gil, nos termos da Resolução de n.º 1302-000.536, entendeu por bem converter o julgamento em diligência, para que pudesse ser 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”, sendo acompanhado, em sua proposição, pela unanimidade do colegiado.

O entendimento consignando naquela Resolução foi de que “*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*” do RIR/99 e que “*sob esta perspectiva a acusação fiscal teria sustentação.*”

Contudo, em que pese naquela Resolução ter constado determinação expressa de juntada aos autos da escritura pública/matricula do Registro de Imóveis relativos ao imóvel rural denominado Fazenda Barão, em um primeiro momento, aquela escritura não foi apresentada pela Recorrida, mesmo tendo sido intimada para tanto, sendo os autos, posteriormente, remetidos ao CARF.

Assim, em nova Resolução (1302-000.692), este colegiado, mais uma vez de forma unânime, acatou a proposta do relator, para que o julgamento fosse novamente convertido em diligência, determinando-se que a “*DRF de origem e a autoridade preparadora: (i) obtenha perante o respectivo cartório de registro de imóveis as certidões necessárias, relativas à aquisição do imóvel rural, Fazenda Barão, pela empresa Agropecuária Tupi; (ii) junte os documentos obtidos aos autos; (iii) devolva os autos para prosseguirmos no julgamento do Recurso de Ofício*”.

A segunda diligência foi devidamente realizada, sendo juntado aos autos relatório fiscal (fls. 708), bem como a cópia das escritura pública/matricula do Registro de Imóveis relativos ao imóvel rural denominado Fazenda Barão (fls. 685 a 696).

Como o conselheiro relator originário do processo no CARF – Rogério Aparecido Gil – não compõe mais os quadros deste Conselho, os autos foram distribuídos a este relator para prosseguimento do julgamento do Recurso de Ofício.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DO CABIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO

Sem maiores delongas, tendo em vista que o crédito tributário exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício interposto deve ser conhecido e analisado por este colegiado.

DO ERRO NA PREMISSA ADOTADA PELO ACÓRDÃO PROFERIDO PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELÉM (PA).

Como relatado alhures, ao dar provimento à Impugnação Administrativa apresentada pela Recorrida, a DRJ de Belém partiu da premissa de que o imóvel denominado Fazenda Barão havia sido adquirido “*após 1º de janeiro de 1997 (em 2009)*”.

Por isso, entendeu-se que a fiscalização cometeu erro, uma vez que, na apuração do ganho de capital, deveria ter sido considerado, como custo de aquisição, o “*VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT*”, como previa o caput do artigo 523 do RIR/99, que tinha a seguinte redação:

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. (destacou-se)

Assim, o entendimento consignado no acórdão recorrido foi de que houve, por parte da fiscalização, equívoco na identificação do direito aplicável e, por consequência, erro na quantificação do crédito tributário, que não poderia ser saneado pelo órgão julgador.

Contudo, com a diligência proposta por esse colegiado – que também havia sido sugerida por um dos julgadores da DRJ – verificou-se que aquela Tuma de Julgamento *a quo* partiu de uma premissa equivocada. Explica-se.

A conversão do julgamento em diligência, determinada por este colegiado, foi motivada pela necessidade de se verificar, nas matrículas do imóvel denominado “Fazenda Barão”, qual foi a data de aquisição deste pela Agropecuária Tupi.

E quando se observa as cópias das matrículas relativas ao imóvel rural denominado “Fazenda Barão” – matrículas 7251 e 7252 –, fornecidas pelo Cartório de Registro de Imóveis de Diamantino (MS) (fls. 685 a 696), verifica-se que o imóvel foi adquirido pela Agropecuária Tupi em 16 de dezembro de 1981, ou seja, em data anterior a 1º de Janeiro de 1997.

Assim, é inequívoco que o acórdão proferido pela DRJ de Belém partiu de uma premissa equivocada, uma vez que considerou a data de aquisição do imóvel como sendo em “2009”, portanto, em data posterior ao dia 1º de Janeiro de 1997.

E com base nessa premissa, a decisão que prevaleceu no âmbito daquele colegiado foi de que, no presente caso, para o cálculo do ganho de capital, dever-se-ia aplicar o disposto no caput do artigo 523, do RIR/99, em detrimento do que dispunha o parágrafo único daquele dispositivo legal.

Assim, como partiu de uma premissa equivocada, o acórdão recorrido sequer analisou se o dispositivo em comento – parágrafo único, do artigo 523 do RIR/99 – foi corretamente aplicado pela fiscalização, considerando a data de aquisição pela Agropecuária Tupi, bem como não analisou os demais argumentos apresentados nas Impugnações Administrativas, inclusive quanto à suposta ausência de responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários imputada à empresa Cimento Tupi S/A.

Deve-se consignar, ainda, que na petição de fls. 609 a 617, apresentada nos autos para atender intimação da fiscalização quanto à diligência determinada por este colegiado, a Recorrida argumentou “*que não foi autuada como responsável pelo imposto devido por essa sociedade, mas, sim, como contribuinte obrigada a pagar imposto sobre os ganho de capital.*” Por isso, aos olhos da Recorrida, seria irrelevante a data em que houve a aquisição do imóvel pela Agropecuária Tupi Ltda.

Não se pode olvidar, contudo, que, neste ponto, a acusação fiscal foi no sentido de que o imóvel em comento só foi transferido para MAPE para viabilizar a venda do imóvel que já havia sido acordada pela Agropecuária Tupi. Veja-se trecho do Relatório Fiscal neste sentido:

Caso a Agropecuária Tupi não houvesse transferido em 2009 o imóvel para a MAPE sob a forma de aumento de capital, e em 2010 não tivesse sido incorporada por ela, deveria ter oferecido à tributação o valor referente ao ganho de capital pela venda da Fazenda Barão para a empresa "O Telhar Agropecuária Ltda". Esse foi o fato gerador que se tentou camuflar com a integralização do capital da MAPE com o imóvel Fazenda Barão e a posterior incorporação da Agropecuária Tupi pela MAPE

Entretanto, esse fundamento da autuação também não foi analisado pela DRJ, uma vez que esta entendeu, por maioria, que, sendo o imóvel adquirido após 1º de Janeiro de 1997, a fiscalização teria incorrido, como demonstrado, em erro que não poderia ser sanado pela instância julgadora.

Assim, entende-se que, como houve a fixação de uma premissa que se mostrou equivocada, os autos devem retornar àquela DRJ para que faça a correta análise das Impugnações Administrativas, considerando o fato de que o imóvel denominado Fazenda Barão foi adquirido pela Agropecuária Tupi em 16 de dezembro de 1981, devendo-se analisar, inclusive, a acusação fiscal de que a venda já havia sido realizada por esta empresa, antes de ocorrer a integralização do capital social da Recorrida.

Por todo exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, para reformar o acórdão recorrido, na parte em que entendeu pelo equívoco do agente autuante na identificação do direito aplicável, determinando-se, por consequência, o retorno dos autos à instância *a quo*, para que esta possa analisar, na integralidade, os argumentos lançados nas Impugnações Administrativas.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com a devida vênia ao D. Relator, cujo voto, como de praxe, foi elaborado com um primor técnico e com um senso de justiça quase inatacáveis, mas o caso tem um particularidade que não me permite superá-la como, aliás, também não o conseguiu a própria Turma *a quo*. É como, tal qual se observa do próprio auto de infração, a MAPE, ora recorrente, foi indicada no auto de infração como **contribuinte** das exações lançadas e não como responsável tributário, na forma do art. 133 do Código Tributário Nacional. E isso é relevantíssimo.

Lembre-mos que, nos termos do art. 142, o ato de lançamento, ato administrativo de competência vinculada, pressupõe a identificação da matéria tributável e de todos os elementos da norma de incidência, dentre os quais a própria sujeição passiva. Mas, por sujeição passiva, na forma do art. 121 do CTN, tem-se tanto a figura do contribuinte, como a figura do responsável. O Código Tributário, vejam bem, deixa extreme de dúvidas que a

obrigação tributária surge com o fato gerador e que o crédito tributário, por sua vez, se constitui pelo lançamento. Cômico das críticas, algumas ácidas, tecidas pela doutrina; mas para este Conselheiro, o ato previsto pelo já citado art. 142 tem uma natureza híbrida:

- a) quanto a identificação do fato gerador (hipótese de incidência) este ato tem inadvertido caráter declaratório, bastando, para tanto, lembrar que, de acordo com o art. 144 do CTN, o fato gerador se reporta à data de sua ocorrência e, assim, se sujeita à legislação então vigente;
- b) já quanto a identificação dos responsáveis e, ainda, no que toca à aplicação das penalidades, quando cabíveis, este ato assume inadvertida natureza constitutiva (se assim não fosse, a multa ofício, por exemplo, deveria ser aplicada em qualquer hipótese de inadimplemento, mesmo nos casos do art. 150 do digesto legal em testilha). Notem que mesmo nos casos de responsabilidade tributária, aqueles sujeitos tratados pelos art. 130 e seguintes somente assumem estas posição a partir da prática de atos posteriores ao da materialização da própria regra matriz e não antes.

A distinção feita pelo Código Tributário sobre “obrigação tributária” e “crédito tributário” não é, como defendido por muitos, um aqodamento atécnico do legislador. Como dito, a primeira se constitui pela ocorrência do fato gerador, enquanto o segundo, com todos seus elementos componentes (o montante do imposto devido, a multa aplicável e os responsáveis pelo seus adimplemento), se constitui pelo lançamento.

Em síntese, quando a autoridade fiscal se propõe a examinar as circunstâncias que dão, na forma do art. 114 do CTN, ensejo ao surgimento da obrigação, ela tem que declarar a materialização da hipótese de incidência, identificando, como já destacado, todos os elementos da regra de incidência, dentre os quais os elementos material, temporal, espacial e, como defende Sacha Calmon de Navarro Coelho, o pessoal:

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo se cogita do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese seria realmente mais complicado explicar porque “A” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não “tenha realizado a hipótese de incidência”. Ora, se as consequências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se apropositam em razão da ocorrência do “fato gerador”, como, com efeito, é possível uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito? [...] Ocorre, apenas, que na sujeição passiva direta a pessoa envolvida na hipótese da norma é mesma que no mandamento ou consequência suporta o dever. Na sujeição passiva indireta, são diversas¹.

E aqui cabe a pergunta: quem praticou o fato gerador das exações lançadas no caso presente? A MAPE? Ou a Tupi?

Insista-se que o contribuinte identificado no auto de infração foi a MAPE e não a Tupi. Por isso, inclusive, que a DRJ apressou-se em sustentar que data da aquisição do imóvel, cuja subsequente alienação deu azo ao lançamento de ganho de capital, se dera apenas em 2010 e não, como proposto pela resolução proferida por este Colegiado, numa data qualquer anterior a 1997. Porque, pelo ato administrativo emitido (de competência vinculada, reprise-se), quem praticou o fato gerador do IRPJ (ganho de capital) foi a **MAPE!** E se assim o foi, nos termos do

¹ COELHO, Sacha Calmon de Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária (O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 96.

art. 144, do CTN, já invocado alhures, a legislação aplicável é aquela verificada quando da ocorrência do fato gerador declarado pela D. Autoridade Administrativa (2010). No caso, como corretamente apontado pela DRJ, aplicar-se-iam as disposições do art. 523, *caput*, do Regulamento do Imposto de Renda ainda vigente (aprovado pelo, agora revogado, Decreto 3.000/99) e não aquelas contidas em seu parágrafo único.

E não cabem aqui as justificativas trazidas por meus pares no curso da sessão de julgamentos em que este feito foi apreciado. A falta de indicação da MAPE como responsável tributário, na forma do art. 133 do CTN, ante a ocorrência de sucessão, não é um mero lapso formal desprovido de efeitos práticos e materiais palpáveis. Quando a Autoridade Lançadora não indica quem, efetivamente, praticou o fato gerador, isto é, quando ela não identifica quem é o contribuinte, ela deixa de esclarecer, propriamente, qual a legislação se aplica à relação jurídica tributária surgida com a obrigação tributária, constituída a partir da ocorrência do fato gerador. Ela, vejam bem, não só desrespeita a determinação constante do art. 142 do CTN, como deixa de pontuar, objetivamente, qual o regramento que efetivamente se aplica sobre o caso em exame.

Na hipótese em exame, todavia, o Agente Autuante afirmou, textualmente, que o contribuinte da exação lançada era a MAPE e não a Tupi. E neste caso, por tudo o que expus acima, ela cravou que o fato gerador praticado (ganho de capital) se regeu pela legislação então vigente, isto é, e vale a insistência, o *caput* do art. 523 do RIR/99.

Vale apenas destacar que este Conselheiro se penaliza por não ter se atentado para tais circunstâncias ainda quando da prolação da Resolução de nº 1302-000.692, porque o vício ou, outrossim, a situação anteriormente apontada sempre esteve presente. A sucessão, na forma do art. 133 do CTN, nunca foi sequer tangenciada pela D. Autoridade Administrativa; para ela, a MAPE era e sempre foi o contribuinte e, assim, quem concretamente, praticou o fato gerador. E isto, reprise-se, torna indene de críticas a decisão de primeiro grau.

Neste passo, e com as renovadas vênias ao D. Relator e demais membros deste colegiado que o acompanharam, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca