



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.723027/2013-98
ACÓRDÃO	1302-007.587 – 1 ^a SEÇÃO/3 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A desconsideração de pessoa jurídica interposta para fins de deslocar a titularidade de ganho de capital exige prova robusta de que a sociedade seja destituída de substância econômica, que não assuma riscos, não exerça atividade minimamente compatível com seu objeto social e atue apenas como anteparo formal para reduzir artificialmente a carga tributária. A mera utilização de empresa veículo, associada a proximidade temporal entre integralização de bens e posterior alienação, coincidência de sócios e compartilhamento de endereço, não é suficiente, por si só, para caracterizar simulação relativa ou abuso de formas jurídicas. Não comprovada, com o grau de certeza exigido pelo art. 142 do CTN, a condição da Recorrente como verdadeira alienante dos imóveis rurais, resta afastada a sua sujeição passiva em relação ao ganho de capital objeto do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou por dar provimento parcial ao recurso para manter as exigências tributárias deduzidas dos pagamentos realizados pela pessoa jurídica Agro-Orlândia Agropecuária Ltda. O Conselheiro Sérgio Magalhães Lima votou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica **AGRONIL AGROPECUÁRIA NOVA INVERNADA S/A**, CNPJ 59.XXX.XXX/0001-95, e por seus administradores, contra a decisão proferida pela **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO**, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face dos Autos de Infração lavrados para exigência de **IRPJ** e **CSLL** relativos ao ano-calendário de 2010.

O lançamento de ofício decorreu da suposta ocorrência de alienações simuladas de imóveis rurais, com finalidade de afastar a tributação do ganho de capital, mediante utilização da empresa **AGRO-ORLÂNDIA AGROPECUÁRIA LTDA**, tida pela fiscalização como sociedade interposta destinada a implementar planejamento tributário abusivo.

A ação fiscal teve início em **19/08/2013**, com a lavratura do **Termo de Intimação e Início de Fiscalização** (fls. 273). Naquela oportunidade, a autoridade fiscal comunicou à Contribuinte a instauração de procedimento destinado à verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao IRPJ e à CSLL do exercício de 2010, sobretudo quanto à apuração de ganhos de capital decorrentes da alienação de três imóveis rurais localizados nos municípios de Miracema do Tocantins e Amambai (MS). A contribuinte apresentou documentos contábeis e societários pertinentes às operações, conforme se verifica nos termos de juntada às fls. 277/278 e nos atos constitutivos e alterações contratuais anexados às fls. 279 e ss do PAF.

Concluída a fase de levantamentos preliminares, a fiscalização lavrou o **Termo de Verificação Fiscal (TVF)**, afirmando que a AGRONIL teria integralizado os imóveis rurais em favor da AGRO-ORLÂNDIA por valores históricos, e a empresa veículo, após curto lapso temporal, promoveu a venda dos referidos imóveis a terceiros por valores expressivamente superiores.

Para a fiscalização, a operação constituiu simulação relativa, pois a transferência patrimonial entre as empresas teria ocorrido sem propósito negocial efetivo, com o único objetivo

de reduzir a tributação incidente sobre os ganhos de capital. Ainda de acordo com o TVF, a receita oriunda das vendas deveria ter sido tributada diretamente pela AGRONIL, cuja estrutura societária e atividade fim indicariam a condição de verdadeira alienante. As bases de cálculo utilizadas no lançamento, bem como os efeitos reflexos sobre a CSLL, foram apuradas com base nas alegações de simulação, com aplicação de multa de ofício qualificada de 150%.

No polo passivo, além da Contribuinte, foram inclusos os três sócios administradores, Gilberto Diniz Junqueira, Flávio Diniz Junqueira e Francisco Marcolino Diniz Junqueira, já que a Fiscalização entendeu que os ilícitos foram praticados com intervenção das pessoas físicas.

A Contribuinte e os sujeitos passivos solidários foram regularmente cientificados dos Autos de Infração em 21/11/2013 (fls. 29 e ss). Em 19/12/2013, protocolaram **Impugnação** conjunta às fls. 409/457, na qual alegaram nulidade do lançamento por erro na determinação da base de cálculo, especialmente porque a fiscalização teria considerado, indevidamente, o custo dos imóveis constante na AGRO-ORLÂNDIA, e não na AGRONIL, contrariando o disposto no art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

Sustentaram também que as operações foram reais e efetivas, negando qualquer simulação, afirmando que a AGRO-ORLÂNDIA foi regularmente constituída, com objeto social válido para desenvolvimento da atividade imobiliária, e que a integralização dos imóveis e sua posterior venda obedeceram à legislação tributária. A impugnação também abordou a improriedade da multa qualificada e a ausência de responsabilidade tributária dos administradores.

A DRJ/SPO julgou improcedente a impugnação, por meio do **Acórdão nº 16-73.322**, proferido em **30/05/2016**, cujas razões de decidir serão transcritas oportunamente neste voto. Em síntese, a decisão concluiu pela legitimidade da desconsideração dos atos societários, reputando caracterizada a simulação e mantidos os critérios de apuração da base de cálculo adotados pela fiscalização.

O acórdão restou a seguir ementado:

Acórdão 16-73.322 - 7ª Turma da DRJ/SP1

Sessão de 30 de maio de 2016

Processo 13855.723027/2013-98

Interessado AGRONIL AGROPECUÁRIA NOVA INVERNADA S/A

CNPJ/CPF 59.069.674/0001-95

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se apenas em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, bem assim aqueles que repercutam na tramitação processual defronte circunstâncias que denotem a ocorrência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. OUTRAS RECEITAS. GANHO DE CAPITAL.

Na alienação de propriedade rural, a determinação do ganho de capital obedece a forma de tributação utilizada pela empresa no período de apuração em que ocorre a venda. Se tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital obedece ao disposto no § 1º do art. 418 do RIR/99. Se tributada pelo lucro presumido, 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, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.

PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE FICTÍCIA. SIMULAÇÃO.

O domicílio tributário é de eleição do contribuinte dentre os possíveis domicílios definidos pela legislação civil, ressalvada a recusa fiscal quando a escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, bem como o princípio da autonomia do estabelecimento que faz de cada filial uma unidade independente, quando se trata de fatos geradores individualizados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIROS. ADMISSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA AOS ADMINISTRADORES DE FATO DA SOCIEDADE. ATOS PRATICADOS DE FORMA REITERADA E SISTEMÁTICA COM ABUSO DE DIREITO E INFRAÇÃO À LEI. OCULTAÇÃO DE OPERAÇÕES CORPORATIVAS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

De acordo com a legislação de regência, os administradores e/ou sócios de fato respondem solidariamente pelos créditos tributários autuados em face do sujeito passivo da obrigação tributária principal nas circunstâncias em que revelado o exercício fraudulento de atos de gestão, mercantis e financeiros praticados com abuso de direito e infração à lei, bem assim a ocultação de suas práticas por meio de interpostas pessoas.

Demonstrado o vínculo jurídico das infrações tipificadas na autuação fiscal com a prática de operações dissimuladas exercidas pelos responsáveis inseridos no pólo passivo da obrigação tributária, resta caracterizada a admissibilidade de eficácia dos termos de sujeição passiva firmada pela autoridade lançadora.

MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE PRÁTICA DE CONDUTA FRAUDULENTA. DOLO.

Caracterizada prática de conduta dolosa do contribuinte tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a cognição por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou

circunstâncias materiais, denota-se cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

A importância alusiva à multa de ofício representa um débito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na competente autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra essa decisão, a Contribuinte e os solidários interpuseram **Recurso Voluntário** conjunto em **09/03/2017**, (fls. 955 e ss). No referido recurso, os contribuintes enfatizaram que a DRJ, embora reconhecesse expressamente que a legislação aplicável aos imóveis rurais adquiridos após 1997 determina que o ganho de capital seja apurado pelo confronto dos valores da terra nua (VTN) nos anos da aquisição e da alienação, deixou de enfrentar o argumento de que tal critério não teria sido aplicado pelo auditor fiscal.

Alegaram, ainda, que o TVF não poderia ter calculado o ganho de capital com base nos valores atribuídos aos imóveis quando integralizados na AGRO-ORLÂNDIA, porque tais valores não representariam o custo real da AGRONIL.

O Recurso Voluntário foi analisado pelo CARF, que, na sessão de **16/05/2018**, proferiu o **Acórdão nº 1301-003.021** (fls. 1048/1053). O colegiado, por unanimidade, anulou a decisão da DRJ, determinando o retorno dos autos para que uma nova decisão fosse proferida com enfrentamento expresso da alegação de inobservância do art. 19 da Lei nº 9.393/96 e dos critérios legais de apuração de ganho de capital em imóveis rurais.

O acórdão também registrou que a omissão poderia alterar o resultado do julgamento, o que impôs o reconhecimento da nulidade. Assim restou ementada a decisão, de lavra do Conselheiro Relator Roberto Silva Junior:

Processo nº 13855.723027/2013-98

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1301-003.021 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de maio de 2018

Matéria IRPJ - GANHO DE CAPITAL

Recorrente AGRONIL AGROPECUÁRIA NOVA INVERNADA S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE QUESTÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. NULIDADE.

É nula a decisão que não enfrenta questão suscitada na impugnação, quando o exame da matéria poderia ter modificado o lançamento.

Em cumprimento à decisão, a DRJ expediu o **Despacho de Diligência nº 1/2018** (fls. 1069/1072), direcionado à Delegacia da Receita Federal em Franca/SP, determinando que a fiscalização analisasse novamente a documentação relativa ao custo de aquisição dos imóveis, as declarações de ITR e DIAT dos anos pertinentes e esclarecesse a metodologia empregada para apuração do ganho de capital.

A fiscalização, por sua vez, apresentou a **Informação Fiscal** de fls. 1301/1306, em **22/11/2018**. Afirmou, na ocasião, que não havia DIAT em nome da AGRONIL no ano de alienação dos imóveis, pois as operações de venda ocorreram antes do prazo para entrega da DITR, razão pela qual não seria possível aplicar o art. 19 da Lei nº 9.393/96. Diante disso, concluiu pela necessidade de apuração do ganho de capital com base no valor constante dos documentos de aquisição e alienação, afastando o método do VTN.

Afirmou também que os documentos societários comprovariam que os imóveis foram integralizados na AGRO-ORLÂNDIA pelos valores históricos e que tais valores deveriam ser considerados como custo de aquisição.

Cientificada da Informação Fiscal, a Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram **Contrarrazões Suplementares**, protocoladas em **05/12/2018**, às fls. 1402/1420. Nessa manifestação, alegaram que a fiscalização introduzira novos fundamentos não constantes do TVF, especialmente ao afirmar que a ausência de DIAT inviabilizaria a aplicação do art. 19 da Lei nº 9.393/96. Reiterou que as regras de ganho de capital para imóveis rurais aplicam-se à Contribuinte alienante, ainda que ocorra incorporação ou alteração societária durante o processo. Ademais, insistiu que não houve simulação, apresentando argumentos detalhados sobre a efetividade das operações, a regularidade da constituição da AGRO-ORLÂNDIA e a improriedade da multa qualificada.

Após o retorno dos autos à DRJ, foi proferida nova decisão, o **Acórdão nº 16-87.311**, mantendo novamente o lançamento:

Acórdão 16-87.311 - 7ª Turma da DRJ/SPO

Sessão de 14 de maio de 2019

Processo 13855.723027/2013-98

Interessado AGRONIL AGROPECUÁRIA NOVA INVERNADA S/A

CNPJ/CPF 59.069.674/0001-95

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PROVA INDICIÁRIA.

O material probante que serviu de base para as conclusões firmadas no encerramento do procedimento de fiscalização são norteadoras para a resolução da controvérsia na esfera administrativa.

Neste sentido, a prova indiciária construída a partir de um encadeamento lógico e coerente de um conjunto de evidências e de seus sinais convergentes admissíveis de um juízo cognitivo, constitui-se em meio de prova de natureza indireta para tipificação de prática infracional estipulada na norma de incidência determinante de uma consequência jurídica e a correspondente sanção aplicável.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. OBSERVÂNCIA DOS NORMAS PROCESSUAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência da apuração da regularidade de cumprimento das obrigações principais e acessórias (deveres instrumentais) consiste-se de trabalho de auditoria de natureza ordinária que implica na averiguação de fontes de informação coletadas pela autoridade tributária junto às pessoas jurídicas fiscalizadas, sem prejuízos de eventual cruzamento de dados oriundos da execução de circularização perante terceiros.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

Igualmente descabido o pleito tendente à decretação da perda da eficácia da autuação fiscal, em face suposto erro na determinação da base de cálculo da tributação constituída de ofício, quando as circunstâncias presentes nos autos evidenciam a inaplicabilidade do enquadramento legal propugnado pelo sujeito passivo em relação ao caso concreto.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. OUTRAS RECEITAS. GANHO DE CAPITAL.

Na alienação de propriedade rural, a determinação do ganho de capital obedece a forma de tributação utilizada pela empresa no período de apuração em que ocorre a venda.

Caso tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital por uma empresa obedecerá a regra atribuída no disposto no §1º do art. 418 do RIR/99.

Noutra via, caso a pessoa jurídica submeta-se à tributação pelo lucro presumido, 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, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente, desde que plenamente cumprido os requisitos formais definidos pela norma instituidora da regra especial.

Por seu turno, na hipótese em que a alienação ocorra em momento anterior ao período de entrega do DIAT ou mesmo na omissão de sua apresentação, a regra geral de aferição do ganho de capital deve ser adotado pelo confronto do valor de alienação da operação de compra e venda do imóvel e o custo de aquisição do respectivo ativo, consoante disciplinado no art. 521 do RIR/99.

PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE FICTÍCIA. SIMULAÇÃO.

O domicílio tributário é de eleição do contribuinte dentre os possíveis domicílios definidos pela legislação civil, ressalvada a recusa fiscal quando a escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, bem como o princípio da autonomia do estabelecimento que faz de cada filial uma unidade independente, quando se trata de fatos geradores individualizados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIROS. ADMISSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA AOS ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. EFEITOS DECORRENTES DA OCORRÊNCIA DE PRÁTICA DOLOSA.

De acordo com a legislação de regência, os administradores e/ou sócios de fato respondem solidariamente pelos créditos tributários autuados em face do sujeito passivo da obrigação tributária principal nas circunstâncias em que revelado o exercício fraudulento de atos de gestão, mercantis e financeiros praticados com

abuso de direito e infração à lei, bem assim a ocultação de suas práticas por meio de interpostas pessoas.

Demonstrado o vínculo jurídico das infrações tipificadas na autuação fiscal com a prática de operações dissimuladas exercidas pelos responsáveis inseridos no pólo passivo da obrigação tributária, resta caracterizada a admissibilidade de eficácia dos termos de sujeição passiva firmada pela autoridade lançadora.

Outrossim, os administradores da empresa autuada que atuem com conivência ou pratiquem, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação e prática de conduta fraudulenta à ordem tributária, tipificados nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964, igualmente respondem pelo crédito tributário consolidado, de forma solidária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL E PRÁTICA DE CONDUTA FRAUDULENTA. ADMISSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE SANÇÃO DE MAIOR GRAVAME. OCULTAMENTO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. DELITO EM OFENSA À ORDEM TRIBUTÁRIA. DOLO.

Caracterizada a prática de condutas delitivas de natureza dolosa em ofensa à ordem tributária, executada sob a gestão dos sócios-administradores da entidade, todas elas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a cognição por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias essenciais e materiais, norteia a legitimidade de aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

A ocorrência de atos omissivos ou comissivos traduzem-se na hipótese da dissimulação da substância das evidências reportadas na contabilidade da entidade e no conteúdo de seus deveres instrumentais, gerando o ocultamento do fato gerador da obrigação tributária e a distorção da apuração das bases imponíveis e dos créditos tributários devidos no período-base.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PROVA DE ASSUNÇÃO DO ENCARGO DESTINADO AO RECOLHIMENTO DO DARF. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PARA USO DE VALORES PAGOS POR OUTRA EMPRESA DO CONGLOMERADO E EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DISTINTO. AUTONOMIA PATRIMONIAL. VEDAÇÃO NORMATIVA DE EXTINÇÃO POR COMPENSAÇÃO COM EVENTUAL INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE TERCEIROS. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

De acordo com a legislação tributária que disciplina o regime vigente para exercício de compensação de créditos tributários mediante utilização de indébito tributário controlado no patrimônio do requerente, demanda-se a prova de que a empresa impugnante assumiu o encargo financeiro, mediante saída de recursos patrimoniais oriundos de contas bancárias de sua titularidade para recolhimento de imposto ou contribuição social administrado pela Secretaria da Receita Federal

do Brasil e oportuna transmissão de formulário eletrônico de Declaração de Compensação.

Não obstante isto, na hipótese de utilização de indébito tributário controlado no patrimônio de outra pessoa jurídica, ainda que integrante do mesmo grupo econômico, encontra vedação expressa no art. 74, §12, inciso II, alínea a da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, regulamentado pelo art. 75, inciso I da Instrução Normativa nº 1.717, de 17/07/2017.

TRIBUTAÇÃO DA CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ) na hipótese de íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

A importância alusiva à multa de ofício representa um débito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na competente autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte e os responsáveis solidários, inconformados, interpuseram novo **Recurso Voluntário**, constante às fls. 1492/1531, reiterando todos os argumentos anteriores e destacando violação direta ao acórdão do CARF, por ausência de enfrentamento adequado da legislação aplicável ao ganho de capital rural.

Por fim, foi protocolada **Petição** específica (fls. 1544/1546) requerendo o reconhecimento de **conexão processual** entre este processo e os PER/DCOMP de restituição manejados pela AGRO-ORLÂNDIA, sob o fundamento de identidade de fatos e reflexo direto do desfecho deste auto de infração naqueles pedidos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

1. Da Tempestividade e Admissibilidade

O Recurso Voluntário merece ser conhecido. A Contribuinte foi regularmente cientificada da nova decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, consubstanciada no **Acórdão nº 16-87.311**, cuja ciência ocorreu em **17/07/2019**, conforme registro constante no processo administrativo (fls. 1486). O Recurso Voluntário foi interposto em **15/08/2019** (fls. 1492), dentro, portanto, do prazo de **trinta dias** previsto no art. 33 do **Decreto nº 70.235/1972**, computado de forma contínua nos termos da legislação aplicável.

O recurso atende aos demais pressupostos de admissibilidade, porquanto subscrito por procuradores regularmente constituídos, instruído com as razões de fato e de direito, e manejado por parte legítima. Não se verifica hipótese de inadequação da via eleita, nem qualquer causa impeditiva ao prosseguimento da instância administrativa, razão pela qual **conheço do Recurso Voluntário**.

Superadas as questões de admissibilidade, passo à análise das matérias preliminares e de mérito.

2. Das Preliminares

2.1. Da alegada nulidade por erro na determinação da base de cálculo

Os Recorrentes sustentam que o lançamento se encontra eivado de nulidade, uma vez que a fiscalização teria aplicado metodologia de apuração do ganho de capital incompatível com o regime jurídico previsto no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, que determina, para imóveis rurais adquiridos após 1997, a utilização do Valor da Terra Nua (VTN) na apuração do custo de aquisição e do valor de alienação. Alegam que o auditor fiscal, ao desconsiderar o VTN e adotar valores históricos extraídos de atos societários relativos à AGRO-ORLÂNDIA, teria violado frontalmente a legislação específica, dando causa a erro essencial na formação da base de cálculo.

Afirmam, ainda, que tal vício foi reconhecido pelo próprio Acórdão nº 1301-003.021, no qual este Conselho declarou nula a primeira decisão da DRJ justamente porque não enfrentou a alegação de que o método aplicado pela fiscalização contrariava expressamente a legislação de regência. Dessa forma, insistem que o lançamento deveria ser declarado nulo desde a origem, dada a inequívoca desconformidade entre o critério normativo obrigatório e o critério fático aplicado.

A preliminar, contudo, não merece acolhimento.

Embora a discussão sobre o critério adequado de apuração do ganho de capital seja central para o deslinde da controvérsia, ela não se traduz em vício formal apto a macular a constituição do crédito tributário. Eventual erro na utilização do método legal de cálculo insere-se no âmbito das questões de mérito, e não das nulidades processuais previstas no art. 59 do

Decreto nº 70.235/1972, que se limita a hipóteses de agente incompetente ou preterição do direito de defesa.

Consoante orientação reiterada do CARF, a nulidade por erro na base de cálculo somente se configura quando o equívoco inviabiliza o exercício regular da defesa ou impede a compreensão mínima da imputação fiscal, o que não se verificou no caso concreto. Aqui, os elementos relativos à determinação da base de cálculo (valores utilizados, documentos considerados, fundamentos jurídicos e contábeis) foram expressamente consignados no Termo de Verificação Fiscal e puderam ser amplamente enfrentados pela Contribuinte, inclusive com a produção de manifestação suplementar após a diligência determinada pela DRJ. Houve plena cognoscibilidade do fato, da motivação e da responsabilidade atribuída.

Assim, a alegação de nulidade será analisada em profundidade no mérito, como matéria que pode conduzir à reforma integral do lançamento, mas não como vício formal invalidante do procedimento.

2.2. Da suposta ausência de fundamentação legal e inovação de fundamentos pela fiscalização

Os Recorrentes afirmam que o lançamento teria sido lavrado sem fundamentação normativa adequada, pois a fiscalização não teria indicado expressamente os dispositivos legais que permitiriam a desconsideração dos atos societários e a suposta simulação relativa. Alegam, ainda, que a Informação Fiscal produzida no curso da diligência, especialmente às fls. 1301/1306, introduziu fundamento novo, notadamente a impossibilidade de aplicação do art. 19 da Lei nº 9.393/1996 por ausência de DIAT, que não constava do TVF original, o que configuraria inovação indevida e violação ao princípio da vinculação do lançamento ao motivo.

Essa preliminar também não merece acolhimento.

A motivação do ato administrativo tributário, no âmbito do processo fiscal federal, deve ser apreciada à luz do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que exigem a indicação clara dos fatos, da capitulação legal e dos elementos que instruem a determinação do crédito tributário. Os Autos de Infração e o Termo de Verificação Fiscal expõem, em extensão e profundidade suficientes, os fatos que a fiscalização reputou simulados, a requalificação da operação como alienação direta pela AGRONIL e o enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e nos arts. 521 e 528 do RIR/1999.

Quanto à suposta inovação pela Informação Fiscal, trata-se de documento destinado à execução de ordem de diligência da DRJ, em cumprimento ao Acórdão do CARF que anulou a primeira decisão por ausência de análise da legislação aplicável. Nesses casos, a jurisprudência do Conselho é firme no sentido de que não há inovação indevida quando a fiscalização, no contexto de diligência, expõe justificativas técnicas, complementa elementos probatórios ou esclarece a aplicação normativa, desde que mantida a essência dos fatos descritos no lançamento. O lançamento permanece vinculado ao TVF; a Informação Fiscal não constitui

novo ato constitutivo, mas mero aprofundamento da motivação, dentro do escopo determinado pela instância revisora.

Portanto, não há nulidade a ser reconhecida, permanecendo a questão restrita ao âmbito do mérito, em que se examinará se os fundamentos adicionais constituem suporte idôneo à manutenção do lançamento.

2.3. Da alegada violação ao Acórdão do CARF nº 1301-003.021

Os Recorrentes sustentam que a DRJ, ao proferir o Acórdão nº 16-87.311, não teria observado o comando vinculante do Acórdão nº 1301-003.021, que anulou a decisão anterior por falta de enfrentamento da tese relativa ao art. 19 da Lei nº 9.393/1996. Alegam que a segunda decisão manteve idêntica compreensão, sem proceder à análise adequada do critério legal aplicável ao ganho de capital em imóveis rurais, razão pela qual deveria ser novamente anulada.

Essa preliminar, igualmente, não merece provimento.

A leitura do Acórdão nº 16-87.311 revela que a DRJ efetivamente se debruçou sobre o tema relativo à aplicação do valor da terra nua e à pertinência da regra do art. 19 da Lei nº 9.393/1996, ainda que sob interpretação divergente daquela pretendida pelos Recorrentes. A autoridade julgadora concluiu que a ausência de DIAT em nome da Contribuinte no ano da alienação afastaria a incidência da regra especial, levando à aplicação subsidiária do critério geral previsto no art. 521 do RIR/1999. Pode-se discordar da interpretação adotada, mas não se pode afirmar que houve omissão ou desrespeito ao comando decisório do CARF.

Configurada a apreciação da matéria, inexiste nulidade por ofensa à coisa julgada administrativa interna. A controvérsia sobre a pertinência do critério legal aplicado será examinada no mérito do presente voto.

2.4. Da nulidade por ausência de comprovação da simulação e uso de prova exclusivamente indiciária

Os Recorrentes defendem que a autuação é nula porque se baseia exclusivamente em indícios e presunções, sem prova direta da alegada simulação, contrariando a exigência de demonstração inequívoca do dolo para fins de multa qualificada e responsabilidade solidária. Alegam que os elementos coligidos – lapso temporal curto, integralização seguida de alienação, ausência de estrutura operacional da AGRO-ORLÂNDIA – não são suficientes para desconstituir atos formalmente válidos.

A preliminar deve ser rejeitada.

A jurisprudência reiterada do CARF admite a prova indiciária robusta como meio hábil tanto à demonstração de simulação quanto à tipificação de omissões e requalificações de operações, especialmente quando os elementos convergem para uma mesma conclusão lógica. O

exame do mérito permitirá avaliar se os indícios são suficientes ou não para sustentar a tese fiscal; porém, sua natureza indiciária não constitui vício formal apto a ensejar nulidade de lançamento.

A alegação deve, portanto, ser enfrentada na análise do mérito, mas não como causa de nulidade.

3. Do mérito

3.1. Panorama jurisprudencial sobre o mérito

A controvérsia central deste processo envolve dois eixos jurídicos principais, intimamente interligados: de um lado, a correta interpretação do regime especial de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, previsto no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, em combinação com as regras sobre DIAT e Valor da Terra Nua; de outro, os limites da desconsideração de estruturas societárias qualificadas como “empresa veículo”, com fundamento em simulação ou planejamento tributário abusivo, bem como os reflexos disso para a aplicação da multa qualificada e para a responsabilização dos administradores.

No que se refere ao **primeiro eixo**, a jurisprudência do CARF é firme ao reconhecer que, a partir de 1º de janeiro de 1997, a apuração do ganho de capital em imóveis rurais deve observar o critério específico do Valor da Terra Nua (VTN), tal como declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), nos anos da aquisição e da alienação, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996. Diversos acórdãos, inclusive da Câmara Superior, sintetizam esse entendimento, afirmando que o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel rural, para fins de ganho de capital, são aqueles constantes do VTN declarado pelo alienante nos DIATs dos anos respectivos, e que a falta de declaração desses valores enseja o arbitramento pela Administração, com base em sistema de preços de terras, em consonância com o art. 14 da mesma lei.

Vejamos acórdãos nesse sentido:

Número do processo: 17095.721808/2021-58

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jun 12 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016 INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016 BOA-FÉ. CONFIANÇA. DEVERES DO ADMINISTRADO. COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. VEDAÇÃO. É vedado o comportamento contraditório do administrado, por infringir a boa-fé objetiva e estremecer a confiança que se deve nutrir nas suas relações com a Administração. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016 ALIENAÇÃO DE BEM. GANHO DE CAPITAL. DETERMINAÇÃO. BASE. CUSTO. REFERÊNCIA. VALOR CONTÁBIL. Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. DETERMINAÇÃO. ARTIGO 19 DA LEI N° 9.393/96. CRITÉRIOS E REQUISITOS ESPECIAIS. DESCUMPRIMENTO. VALORES EFETIVOS DAS TRANSAÇÕES. APLICAÇÃO. CABIMENTO. 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 valor da terra nua declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Existindo VTN de aquisição e de alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias, subtraído do VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias. Caso não tenham sido entregues os Documentos de Informação e apuração do ITR (DIAT) relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SEGUE A SORTE DA EXIGÊNCIA PRINCIPAL. Dado o suporte fático comum, aplica-se ao lançamento reflexo da CSLL o que decidido no lançamento principal (IRPJ).

Número da decisão: 1102-001.367

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para restabelecer: (i) as exigências do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido; (ii) a sujeição passiva solidária atribuída ao Sr. ALOÍSIO ASSIS MARQUEZ COSTA; (iii) a multa de ofício qualificada, reduzindo-a, contudo, ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente (Lei nº 14.689/2023) à vigente à época dos fatos geradores; e (iv) os juros de mora. Participaram do presente julgamento os

Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (substituto convocado) e Fernando Beltcher da Silva. Ausente o Conselheiro André Severo Chaves, substituído pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

Nome do relator: FERNANDO BELTCHER DA SILVA

Numero do processo: 16004.001549/2008-87

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Nov 07 00:00:00 UTC 2013

Data da publicação: Tue May 12 00:00:00 UTC 2015

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 30/06/2004 PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados 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. Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição, existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias.

Número da decisão: 1301-001.332

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, dado provimento parcial ao recurso. (documento assinado digitalmente) Valmar Fonsêca de Menezes Presidente (documento assinado digitalmente) Valmir Sandri Relator Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Nome do relator: VALMIR SANDRI

Nesse contexto, destaca-se acórdão da Câmara Superior (Acórdão nº 9202-007.714, Proc. nº 11060.001494/2010-31), no qual se reafirma que, com o advento da Lei nº 9.393/1996, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação de imóvel rural o VTN declarado no DIAT, nos anos da aquisição e da alienação, respectivamente, e que, na hipótese de inexistência de DIAT relativamente ao ano de aquisição ou alienação, aplica-se o disposto no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, segundo o qual, na ausência de DIAT, o custo e o valor de alienação devem ser extraídos dos próprios documentos de aquisição e alienação.

Vejamos a ementa do referido acórdão:

Número do processo: 11060.001494/2010-31

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Mar 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Fri Jun 07 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2006 GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO. A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Número da decisão: 9202-007.714

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada (assinado digitalmente) Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Nome do relator: ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ

Os tribunais judiciais caminham em linha semelhante, examinando distintos cenários normativos. Acórdão do TRF da 3ª Região, por exemplo, ao interpretar a Lei nº 9.393/1996 e a regulamentação do DIAT, explicitou que, se o contribuinte adquire o imóvel rural e o vende antes da entrega do DIAT, o ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição; se a alienação ocorre após a entrega do DIAT, no mesmo ano, e os VTNs de aquisição e alienação forem idênticos, não haveria ganho de capital, dado que a diferença entre os VTNs seria nula.

Confira-se a ementa de tal julgado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO E CÁLCULO. LEI nº 9.393/1996. RECURSO DE APELAÇÃO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.

1 - De início, rejeito a preliminar de inépcia recursal arguida pela parte apelada em suas contrarrazões, posto que o apelo da União traz argumentos contra a conclusão da r. sentença, não infringindo, portanto, o princípio da dialeticidade recursal.

2 - A apuração do ganho de capital, na venda de imóveis rurais para fins de imposto de renda, deve observar o que preceituam os artigos 8º, 14 e 19 da Lei n. 9.393/1996:

3 - Não pode a IN SRF nº 84/2001 estabelecer limites distintos daqueles delimitados pela Lei nº 9.939/96 para se verificar qual a base de cálculo do tributo.

4 - Observa-se o imposto é devido, mas o cálculo deve observar o art. 14 da Lei n. 9.393/1996, devendo ser afastada a utilização do valor constante em instrumento particular de promessa de compra e venda de imóvel rural ou na escritura pública.

5 - O espólio apresentou laudo particular, com cálculos fundados no artigo 14 da Lei 9.393/1996, utilizando o critério para apuração do Ganhos de Capital com base na diferença do valor da Terra Nua (VTN) do ano de 2014 e 2010, não tendo a União demonstrado incorreção na apuração do valor com fundamento na referida norma.

6 - Honorários recursais majorados

7 - Recurso de apelação desprovido.

(APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5000130-14.2017.4.03.6102 TRF 3ª Região, Des. Rel. CONSUELO YOSHIDA)

Vejamos o que prevê o art. 19 da Lei nº 9.393/1996:

Valores para Apuração de Ganhos de Capital

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

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

E, também, o que prevê a IN SRF nº 84/2001:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84, DE 11 DE OUTUBRO DE 2001

Dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nas Leis nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, nº 9.249 e nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nas Medidas Provisórias nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, e nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, resolve:

Custo de Aquisição

Definição

Art. 8º O custo dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas a partir de 1º de janeiro de 1996 não está sujeito a atualização.

Imóvel rural

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

§ 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.

§ 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.

Esse conjunto de precedentes indica que a legislação especial de imóveis rurais não pode ser simplesmente ignorada: na falta de DIAT idôneo em nome do alienante, a solução jurisprudencial dominante é a adoção de critérios substitutivos previstos em norma infralegal (IN SRF nº 84/2001), seja pela utilização dos valores constantes da escritura, seja pelo arbitramento do VTN, mas sempre sob o prisma de que o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 permanece como matriz legal de referência, e não como regra meramente opcional.

No **segundo eixo**, relativo ao uso de “empresa veículo” e à alegação de planejamento tributário abusivo, a jurisprudência do CARF desenvolveu, sobretudo em matéria de ágio, um corpo de decisões que distingue com clareza o planejamento lícito de situações em que se caracterizam simulação e abuso de forma. Em diversos acórdãos, assenta-se que a mera utilização de empresa-veículo não basta, por si só, para invalidar a operação e negar-lhe efeitos fiscais, exigindo-se demonstração concreta de ausência de substância econômica, de ausência de propósito negocial minimamente razoável ou de práticas que revelem falseamento de elementos relevantes dos negócios.

Em um desses precedentes, registra-se de forma expressa que a utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação nem invalida a dedutibilidade, se ausentes simulação, dolo ou fraude:

Processo nº 10980.720341/2017-19

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1302-003.161 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de outubro de 2018

Matéria Irpj e Csll

Recorrente TCP- TERMINAL DE CONTEINERS DE PARANAGUÁ S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

GLOSA DE DESPESA DE ÁGIO. REQUISITOS DE REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1997, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Atendidas as disposições contidas nos arts. 385 e 386 do RIR/99; além dos requisitos de ordem formal, como o arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, verifica-se a possibilidade de registro e amortização do ágio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAVEÍCULO. LEGALIDADE.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

CONTRATOS DE CONCESSÃO. CONTABILIZAÇÃO.

Os contratos de concessão não possuem característica intrínseca que lhes determine sistemática certa e pré-determinada de contabilização. O que determina a forma do seu reconhecimento contábil é a substância material do vínculo nele estabelecido (essência do fato contábil).

ARRENDAMENTO DE TERMINAIS PORTUÁRIOS. SUBCONCESSÃO IMPRÓPRIA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O arrendamento de terminais portuário em tela se configura como uma subconcessão imprópria, pois não se trata de uma subconcessão de serviços públicos tradicional e, nele, o arrendatário não desembolsa qualquer valor a título de aquisição de direito de exploração dos serviços no momento da assinatura do contrato, logo, à luz do art. 325, I, do RIR/99, não havia que ser feito qualquer registro no ativo nesse momento.

Da mesma forma, não havia, pelo regime de competência, qualquer crédito em favor da APPA e, logicamente, nem obrigação a ser reconhecida pela recorrente, no momento da assinatura do contrato de arrendamento, pois o crédito que deve ser contabilizado, pelo regime de competência, é aquele líquido e certo, ainda que não exigível e, independentemente, de realização financeira.

LANÇAMENTOS CONEXOS. CSLL.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado.

Ao mesmo tempo, há acórdãos em que se reconhece a desconsideração de empresa-veículo e a consequente requalificação da operação, quando evidenciado o uso abusivo das formas jurídicas com a finalidade exclusiva de deslocar a base tributável ou de reduzir artificialmente o ganho de capital, em afronta ao art. 116, parágrafo único, do CTN, combinado com o art. 167 do Código Civil.

Nesses casos, o CARF enfatiza circunstâncias como a inexistência de qualquer atividade operacional real da empresa-veículo, a ausência de estrutura mínima, a proximidade temporal extrema entre a constituição e a operação principal, a inexistência de riscos ou fluxos econômicos efetivos suportados pela sociedade interposta, e a presença de contratos ou acordos que esvaziam completamente os efeitos econômicos dos documentos formais:

Processo nº 16561.720071/2016-82

Recurso De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 2402-006.696 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 04 de outubro de 2018

Matéria IRPF

Recorrente MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO. EMPRESA-VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital em operação de alienação de ações, mediante dissimulação com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, forte no art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, requer a identificação, na conduta praticada pelo sujeito passivo, de sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A dissimulação, consubstanciada em abuso de formas jurídicas de direito privado, mesmo com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, sem que este comprovada fraude documental, não enseja a aplicação da multa de 150%, vez que há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos, não se caracterizando, destarte, o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Assim, o panorama jurisprudencial aplicável a este caso permite extrair algumas premissas: **a)** em matéria de imóveis rurais, o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 é a regra de referência, cabendo à Administração adaptar a apuração do ganho de capital (inclusive por arbitramento ou por uso de escritura), mas não afastá-la arbitrariamente; **b)** a mera existência de empresa-veículo não conduz, por si só, à conclusão de simulação ou abuso; são necessários elementos adicionais de ausência de substância e de uso artificial das formas jurídicas; **c)** a prova indiciária é aceita para fins de constituição do crédito tributário, mas, para fins de multa qualificada e responsabilização de administradores, exige-se demonstração mais densa de dolo e fraude.

Essas balizas serão utilizadas, adiante, para examinar se, no caso concreto, a fiscalização observou corretamente o regime jurídico do ganho de capital rural e se os elementos reunidos são suficientes para justificar a desconsideração da AGRO-ORLÂNDIA como alienante, a imputação direta do ganho à AGRONIL, a aplicação da multa qualificada e a responsabilização solidária de seus administradores.

3.2. Do regime jurídico aplicável e da efetiva titularidade do ganho de capital

A primeira questão de mérito a ser enfrentada reside em definir se, à luz do ordenamento jurídico e das provas constantes dos autos, é juridicamente sustentável a requalificação levada a efeito pela fiscalização, atribuindo à AGRONIL a condição de verdadeira alienante dos imóveis rurais e, por consequência, o ganho de capital que teria sido apurado na AGRO-ORLÂNDIA.

Do relato constante no Termo de Verificação Fiscal e nos acórdãos da DRJ, é possível extrair que a linha argumentativa fiscal repousa em alguns elementos principais: a proximidade temporal entre a integralização dos imóveis na AGRO-ORLÂNDIA e sua subsequente venda a terceiros; a inexistência de estrutura operacional relevante na empresa veículo; a coincidência de sócios e administradores; o mesmo domicílio fiscal; e o enquadramento da AGRO-ORLÂNDIA como “empresa de papel”, criada exclusivamente para reduzir a carga tributária sobre o ganho de capital.

Vejamos o que destacou a fiscalização:

2.1.5 – DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO NA AGRO-ORLANDIA AGROPECUARIA LTDA

Analisando os documentos apresentados pela AGRO-ORLANDIA AGROPECUARIA LTDA, CNPJ 12.207.701/0001-85, verifica-se que sua constituição se deu em 07/06/2010, com Capital Social de R\$1.000,00 dividido em 1.000 quotas no valor de R\$1,00 cada uma, dividido igualmente entre seus cinco sócios (200 quotas para cada): 1) Francisco Marcolino Diniz Junqueira; 2) Francisco Orlando Diniz Junqueira; 3) Flávio Diniz Junqueira; 4) Geraldo Diniz Junqueira Filho; e 5) Gilberto Diniz Junqueira. O objeto social consistia inicialmente das seguintes atividades: *Agropecuária; Extração de Madeira; Industrialização de madeira e Serraria.*

Em 21/06/2010 ocorreu a primeira alteração do Contrato Social para incluir no quadro societário a AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A, CNPJ 59.069.674/0001-95, a qual possuía o mesmo objeto social e os mesmos sócios da contribuinte, através de cessão e transferência de 199 quotas de cada um dos sócios da contribuinte para a sócia ingressante. No mesmo ato os sócios aumentaram o Capital Social no valor de R\$256.842,00 mediante a emissão de igual número de quotas que foram todas subscritas e integralizadas pela AGRONIL da seguinte forma: i) R\$143.896,00 através de apartamento e vaga de garagem em São Paulo/SP; ii) R\$112.946,00 através da Fazenda Campo Alegre, com área de 3.770,23ha no município de

Miracema do Tocantis/TO. No mesmo ato os sócios alteraram o objeto social da empresa, passando a consistir das seguintes atividades: *Agropecuária; Extração de Madeira; Industrialização de madeira e Serraria; Exploração, locação e administração de bens imóveis, móveis e semoventes; Alienação de bens imóveis, inclusive a compra e venda.*

Em 23/06/2010, isto é, dois dias após a alteração contratual anterior, a AGRO-ORLANDIA alienou a Fazenda Campo Alegre para GUILHERME LINS DE BARROS, CPF 175.037.738-12, pelo valor de R\$3.000.000,00 conforme consta na escritura pública lavrada em 14/07/2010. Desse valor, havia recebido até 12/08/2013: a) R\$1.000.000,00 em 16/07/2010 através de TED de conta bancária do Sr. Guilherme Lins de Barros para conta bancária da contribuinte; b) R\$383.000,00 em 22/07/2011 através de TED de conta bancária da sociedade Água do Caboclo Participações S/A, CNPJ 12.416.782/0001-23 para conta bancária do sócio da contribuinte (Francisco Marcolino Diniz Junqueira, CPF 272.271.548-15); c) R\$341.966,00 em 01/08/2012 através de TED de conta bancária da sociedade Água do Caboclo Participações S/A, CNPJ 12.416.782/0001-23 para conta bancária da contribuinte.

Em 08/07/2010 houve nova alteração do Contrato Social, na qual os sócios aumentaram o Capital Social no valor de R\$981.926,00 mediante a emissão de igual número de quotas que foram todas subscritas e integralizadas pela AGRONIL da seguinte forma: i) R\$300.000,00 através da Fazenda Boa Sorte, com área de 208,1ha no município de Amambai/MS; ii) R\$681.926,00 através da Fazenda Santa Magdalena, com área de 6.994,4ha no município de Amambai/MS.

Em 10/08/2010, isto é, cerca de um mês após a alteração contratual anterior, a AGRO-ORLANDIA alienou as Fazendas Boa Sorte e Santa Magdalena para NFL ADMINISTRACAO E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.159.247/0001-80, pelo valor de R\$17.000.000,00 conforme consta na escritura pública lavrada em 01/09/2010. O valor foi recebido da seguinte forma: a) R\$1.000.000,00 em 10/08/2010 através de TED de conta bancária do sócio Cesário Ramalho da Silva Filho para conta bancária da contribuinte; b) R\$6.000.000,00 em 01/09/2010 através de TED de conta bancária da NFL ADMINISTRACAO E CONSULTORIA S/A para conta bancária da contribuinte; c) R\$2.000.000,00 em 01/09/2010 através de TED de conta bancária do sócio Cesário Ramalho da Silva Filho para conta bancária da contribuinte; d) R\$4.000.000,00 em 26/08/2011 através de transferência de conta bancária da NFL ADMINISTRACAO E CONSULTORIA S/A para conta bancária da contribuinte; e) R\$4.000.000,00 em 29/08/2011 através de transferência de conta bancária da NFL ADMINISTRACAO E CONSULTORIA S/A para conta bancária da contribuinte.

Do relato acima, verifica-se que após a constituição da AGRO-ORLANDIA AGROPECUARIA LTDA houve várias operações em sequência, com intuito de promover alterações contratuais para inclusão de outra sócia (AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A), seguido de aumentos do Capital Social, com integralização apenas pela sócia ingressante com imóveis rurais de sua propriedade, e na sequência a alienação dos mesmos.

Em se tratando de operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se cada uma das etapas realizadas tem propósito negocial. Caso não tenham, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

Considerando isoladamente apenas a última etapa na qual a AGRO-ORLANDIA alienou para terceiros os imóveis rurais mencionados, verifica-se que a mesma ofereceu à tributação, como receitas operacionais, na sistemática do Lucro Presumido (percentual de presunção do lucro a 8%), os valores totais obtidos pelas vendas dos imóveis rurais acima, isto é R\$20.000.000,00 (vinte milhões de reais) no 3º trimestre de 2010, tendo recolhido os seguintes tributos:

- 1) IRPJ → 20.000.000,00 x 8% = 1.600.000,00 x 15% + 1.540.000,00 x 10% = R\$394.000,00
- 2) CSLL → 20.000.000,00 x 12% = 2.400.000,00 x 9% → R\$216.000,00
- 3) PIS → 20.000.000,00 x 0,65% = R\$130.000,00
- 4) COFINS → 20.000.000,00 x 3% = R\$600.000,00

A AGRO-ORLANDIA entendeu tratar-se de receitas operacionais já que entre as atividades relacionadas em seu objeto social consta *“alienação de bens imóveis, inclusive a compra e venda”*. Mas esse entendimento não está correto. Conforme será amplamente esclarecido abaixo, a forma correta é apurar e tributar como Ganhos de Capital na AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A. A fiscalização entende que a AGRO-ORLANDIA AGROPECUARIA LTDA, CNPJ 12.207.701/0001-85, não passa de uma *“empresa veículo”* que foi constituída com objetivo de, fugindo duma tributação mais onerosa, dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL sobre os Ganhos de Capital, pelas seguintes razões:

1) - Ausência de Propósito Negocial

A AGRO-ORLANDIA AGROPECUARIA LTDA foi constituída tendo o mesmo objeto social da AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A, isto é, *Agropecuária; Extração de Madeira; Industrialização de madeira e Serraria*. Qual a razão para os sócios constituírem outra empresa com o mesmo objeto social? A resposta é que só queriam constituir a empresa para logo a seguir, através de alteração contratual, incluir a atividade que realmente interessava (*alienação de bens imóveis*). Prova disso é que alguns dias após a sua constituição, por ocasião da primeira alteração do Contrato Social, foram incluídas as seguintes atividades: *Exploração, locação e administração de bens imóveis, móveis e semoventes; Alienação de bens imóveis, inclusive a compra e venda*. Porém, passados mais de três anos nunca atuou em quaisquer das outras atividades, e as únicas alienações de bens imóveis realizadas foram exatamente os imóveis rurais acima mencionados. A contribuinte nunca realizou qualquer operação de compra de imóvel já que os imóveis vendidos foram fruto de integralização de capital da sócia AGRONIL.

A realidade é que a AGRO-ORLANDIA nunca atuou de fato em qualquer ramo de atividade. As evidências nesse sentido podem ser verificadas pelas seguintes constatações: **a)** O endereço constante como sendo a sede da Sociedade, Avenida Hum nº 228, Orlândia/SP (alterado em 08/07/2010, incluindo "sala 6"), é o mesmo endereço sede da AGRONIL. Nesse endereço não há qualquer identificação ligado a AGRO-ORLANDIA, muito menos que ali existe uma empresa atuando na atividade, dentre outras, de compra e venda de imóveis; **b)** Na contabilidade da contribuinte não há qualquer registro de despesas com serviços de propaganda, serviços esses tão necessários para divulgação das ofertas e demandas de imóveis em qualquer empresa que atua efetivamente no ramo de compra e venda de imóveis. Também não há qualquer registro de despesas com comissões e/ou corretagens pela intermediação de compra e

venda de imóveis; **c)** A contribuinte também não tem despesas com empregados (salários, encargos trabalhistas, etc), e nunca teve sequer um empregado registrado.

Como pode a contribuinte realizar negócios de milhões de reais sem pagamento de qualquer despesa com divulgação dos imóveis, comissões e corretagens pelas vendas, e totalmente desprovida de qualquer mão-de-obra empregatícia? A verdade é que todas essas despesas foram suportadas pela AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A, quem de fato era proprietária dos imóveis e vendeu-os.

A razão de ser da AGRO-ORLANDIA AGROPECUARIA LTDA é totalmente desprovida de qualquer propósito negocial, mas seu objetivo consistia apenas de um planejamento tributário abusivo utilizado com a clara intenção de fugir da tributação sobre os ganhos de capital por ocasião da venda dos imóveis rurais, Fazendas Campo Alegre, Boa Sorte, e Santa Magdalena.

Neste sentido já se pronunciou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se cada uma das etapas realizadas tem propósito negocial. Caso não tenham, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.
Acórdão nº 1402-001.141

2.2 DA FISCALIZAÇÃO NA CONTRIBUINTE - AGRONIL AGROPECUARIA NOVA INVERNADA S/A

2.2.1 TERMO DE INTIMAÇÃO E INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO

Através do Termo de Intimação e Início de Fiscalização entregue em 30/08/2013, a contribuinte tomou ciência do procedimento fiscal. Nesta data a contribuinte foi intimada, no prazo de 20 (vinte) dias, nos seguintes termos:

- 1) Apresentar cópia dos Atos Constitutivos da empresa e suas alterações;
- 2) Apresentar os seguintes Livros Contábeis e Fiscais, referentes ao período de janeiro/2010 a dezembro/2012: Diário, Razão, Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário e Registro de Prestação de Serviços;
- 3) Disponibilizar para consulta na empresa, ou quando solicitado, para entrega na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Franca, documentação contábil e fiscal referente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2012.

Em 17/09/2013, a contribuinte apresentou por escrito, na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Franca/SP, resposta ao Termo de Intimação e Início de Fiscalização e os documentos solicitados.

2.2.2 TERMO DE CONTINUIDADE DE PROCEDIMENTO FISCAL

Em 04/11/2013, foi emitido o Termo de Continuidade de Procedimento de Fiscalização (ciência em 08/11/2013) com a finalidade de dar ciência ao contribuinte da continuidade do Procedimento Fiscal referente ao Mandato de Procedimento Fiscal nº 08.1.23.00-2013-00794-3.

2.2.3 DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO NA AGRONIL AGROPECUÁRIA NOVA INVERNADA S/A

A contribuinte, visando fugir da tributação sobre os ganhos de capital por ocasião da venda de alguns de seus imóveis rurais, intentou fazer um planejamento tributário abusivo consistindo na abertura de outra Pessoa Jurídica (do Lucro Presumido) que iria receber os imóveis rurais, vendê-los e tributar os valores como receitas operacionais, com intuito de se beneficiar de uma tributação mais favorecida.

O presente caso não se trata de um planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e sim uma evasão de tributos. Ricardo Mariz de Oliveira¹ ensina que:

"A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados."

No presente caso ocorreu simulação. No mesmo trabalho anteriormente mencionado, o ilustre tributarista assim comenta sobre a simulação:

"A simulação, que vicia o ato jurídico, invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 167, parágrafo 1º do Código Civil, e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos".

Ora, no presente caso ocorreram: a) Proximidade temporal dos atos (entre a alteração contratual que incluiu no quadro societário a contribuinte, com aumento de Capital Social integralizado em imóveis de sua propriedade, e a alienação para GUILHERME LINS DE BARROS da Fazenda Campo Alegre se passaram apenas dois dias); b) Prática de certos atos entre partes ligadas (os sócios da AGRO-ORLANDIA e os acionistas da AGRONIL são os mesmos); c) A inexistência de outra causa econômica, além da economia fiscal, para constituição da AGRO-ORLANDIA que foi usada apenas como degrau para a objetivada alienação das Fazendas Campo Alegre, Boa Sorte, e Santa Magdalena sem apurar os ganhos de capital na real contribuinte (AGRONIL).

Para que seja lícita a economia fiscal decorrente de um conjunto de atos, os mesmos devem possuir conteúdo próprio, com riscos assumidos inerentes aos institutos adotados, e propósito diverso de simplesmente driblar a aplicação de norma tributária impositiva, conforme

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

nos ensina ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, in O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário, ed. Mandamentos, p.69:

"Para nós, em primeiro lugar, para que tivéssemos 'poupança fiscal', tornaria necessário que a hipótese resultasse de atos ou negócios lícitos, nos quais as partes, de boa-fé, obtivessem, racionalmente, utilidades recíprocas, sendo que o resultado não poderia ser contrário ao ordenamento jurídico tributário. A 'economia de opção', dessa forma, resultaria explicitamente da própria lei, sem atentar contra o espírito e a finalidade da norma de incidência tributária, mesmo estando fragilizada pelas deficiências da técnica legislativa".

Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

No presente caso isso é patente. Trata-se de conhecido planejamento de venda de imóveis, visando afastar tributação sobre ganhos de capital. Ao invés de alienação direta, constitui-se uma Pessoa Jurídica com objeto social de compra e venda de imóveis, integraliza os imóveis nessa "empresa veículo" (geralmente do Lucro Presumido) pelo valor de custo, vende os imóveis para terceiros pelo valor de mercado e distribui o lucro para os sócios. O objetivo visado é sempre escapar do ganho de capital que seria gerado se a venda fosse direta, sem a "empresa veículo".

A mais moderna corrente doutrinária² trata este tipo de planejamento tributário abusivo de Elusão. Segundo essa corrente, nestes casos não existe a evasão propriamente dita, pois não há a violação às normas jurídicas tributárias e sim existem práticas artificiosas com a finalidade de contornar estas normas. Há uma "falsa legalidade", tendo por cumpridos os requisitos formais descritos na norma, mas ignorados os termos negociais e financeiros das transações ocorridas. Por isso são interpretados como **atos simulados**. E, diferente da evasão, na elusão não há a violação das normas tributárias para a obtenção do benefício tributário, há sim a violação de "normas negociais" onde os negócios são realizados sem finalidades financeiras propriamente ditas, as fusões e aquisições ou a criação de empresas são simuladas.

Com base nas provas expostas no item 2.1.5 acima, a fiscalização concluiu que a constituição da empresa AGRO-ORLANDIA e todas alterações contratuais posteriores foram simuladas (simulação relativa), que tiveram como objetivo afastar a apuração de ganhos de capital na venda de imóveis rurais da AGRONIL.

Com efeito, na simulação relativa as partes normalmente procuram declarar a realização de um negócio jurídico cujos resultados práticos seriam iguais aos do negócio simulado, para assim conseguir uma justificativa plausível para a situação de fato apresentada ao público depois da simulação. Portanto, se normalmente os resultados práticos do negócio simulado seriam os mesmos do negócio real, pode ocorrer que da análise da situação de fato apresentada pelas partes se conclua pela sinceridade do negócio, quando, na verdade, ocorre a simulação. A fiscalização entende que a real intenção da AGRONIL era vender alguns de seus

² Conforme lição de Marco Aurélio Greco, in "Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2004

imóveis rurais, caracterizando como simulados os atos de constituição da AGRO-ORLANDIA (*"empresa veículo"*), seguidos de integralização de capital com os imóveis e na sequência a venda dos mesmos. O aumento de capital social com os imóveis rurais e a posterior venda dos mesmos através da AGRO-ORLANDIA foram meros instrumentos utilizados para implementar o verdadeiro negócio com o intuito de iludir um terceiro (no caso o Fisco) e reduzir o pagamento de tributos, caracterizando a simulação.

O acórdão recorrido, por sua vez, fez as seguintes pontuações:

No caso em apreço, a empresa impugnante com a colaboração efetiva de seus administradores instaurou um procedimento de planejamento tributário fraudulento mediante uso de uma sociedade fictícia (AGROLÂNDIA), ou seja, uma mera sociedade de papel que serviu de instrumento artificial tendente a frustrar a incidência tributária apropriada e legítima para as referidas transações imobiliárias.

Neste sentido, a AGROLÂNDIA exerceu um papel análogo a interposta pessoa, visto que o impugnante, ao invés de concretizar a transação imobiliária por via direta, transferiu para empresa do mesmo conglomerado que, em seguida, alienou aos compradores celebrando escrituras públicas para efetivação da transferência de propriedade dos imóveis rurais. Notadamente, a fiscalização deparou-se com um pratica de simulação por interposta pessoa com fraude a lei, porquanto engradada uma sequência de medidas pré ordenadas com o intuito de aplicação de uma interposição subjetiva para evitar a incidência da norma imperativa tributária, particularmente, não ser afetado pela incidência da tributação incidente sobre o ganho de capital sobre alienante de propriedade rural integrante ativo imobilizado.

Advira-se que o nosso sistema jurídico não admite a existência de sociedades eivadas com práticas dissimulatórias, circunstância que perfaz assegurar que os métodos empregados na própria transmissão dos imóveis rurais via integralização de capital gravou seus negócios jurídicos com defeito que causa a nulidade de todos os atos praticados neste contexto, porquanto elaborados com o intuito de fraude à lei (art. 167 do Código Civil), sem prejuízos da qualificação daquilo que a doutrina intitula de vício social.

No que concerne a existência de vício social na simulação civil e empresarial, compete ilustrar o tema com as lições do jurista José Inácio Ferraz de Almeida Prado Filho em obra coordenada pelo comercialista Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França, *in verbis*:

"Simulação é a declaração enganosa de vontade, onde se promove uma desconformidade consciente e deliberada entre a declaração emitida e a vontade real das partes. Como Pontes de Miranda explica, "ostenta-se o que não se quis; deixa-se inostensivo aquilo que se quis". Para configuração da fattispecie exigese (i) o acordo entre os contratantes, (ii) a intencionalidade na discrepância entre vontade e declaração e (iii) o propósito de enganar, que não se confunde com a ocorrência de fraude ou prejuízos a terceiros.

*Para existir a simulação pressupõe consenso entre as partes envolvidas, sendo por esta razão, denominado **vício social**, em oposição aos vícios de consentimento (erro, dolo e coação). Como bem apontado por Roppo, a discrepancia entre a vontade das partes e a declaração emitida é “conscientemente querida e deliberadamente procurada pelos contratantes”, sendo que, por meio dessa discrepancia, as partes perseguem seus planos e interesses pessoais, Vislumbra-se, assim, uma situação aparente destinada a enganar a terceiros, e subjacente a ela, a situação real, que corresponde aos efeitos e ao quanto efetivamente objetivado pelas partes. A intenção das partes pode ser a ausência de qualquer efeito, hipótese em que a doutrina denominou a simulação absoluta ou a ser a produção de efeitos diversos daqueles declarados, situação denominada simulação relativa.” (França. Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (coord.). Direito Societário Contemporâneo I. São Paulo : Quartier Latin 2009. P. 119/120). (destacou-se)*

Exatamente neste contexto, os imóveis rurais foram considerados em nome da AGRONIL (impugnante), bens reclassificados na condição de ativo imobilizado passível de determinação de ganho de capital ante a transação de compra e venda levada a efeito perante terceiros validados no procedimento de circularização executado pela autoridade lançadora.

Particularmente em relação aos ganhos de capital computados na apuração sob o regime de tributação com base no Lucro Presumido, a regra geral encontra fundamento no comando emanado do RIR/1999:

Art.520. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR.

Art. 521. (...)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (sublinhou-se)

(...)

Outrossim, a hipótese de a alienação do ativo imobilizado integrante do grupo do ativo não-circulante da entidade ser realizada sob as regras do regime de tributação com base no lucro presumido, é conveniente observar a Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, que dispõe:

Art. 11. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas auferidas e das despesas incorridas no período de

apuração, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa jurídica rural.

*§ 1º O resultado na alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, **com exceção da terra nua** e observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22, compõe o resultado da atividade rural. (destacou-se)*
(...)

Art. 19. A pessoa jurídica rural poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, desde que não se utilize de qualquer dos incentivos aplicáveis a essa atividade, observado o disposto nesta Instrução Normativa e nas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Art. 20. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido, caso alienie o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada. (sublinhou-se)

Assim sendo, a apuração de ganho de capital na alienação dos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º/01/1997 e integrantes de patrimônio de pessoas jurídicas optantes pelo regime do Lucro Presumido, admite a aplicação do comando especial disciplinado sob a ótica do art. 523 do RIR/99 desde que observado os requisitos formais para aproveitamento da norma de exceção.

Particularmente em relação ao caso concreto, o impugnante não apresentou a apresentou a Declaração do Imposto Territorial Rural (DITR) da alienação dos respectivos imóveis, integrando a sucessão de atos comissivos e omissivos tendentes à evasão tributária.

Inobservadas as premissas da norma especial, os ganhos de capital de contribuinte pessoa jurídica, por resultados decorrentes da alienação de bens integrantes do Ativo Imobilizado devem se remeter ao disposto na regra geral, qual seja aferindo-se a diferença entre o valor de alienação e o valor contábil do respectivo bem imóvel, sobretudo porque a motivada por circunstâncias específicas oriundas de práticas ilícitas desenvolvidas pelo impugnante sob o comando de seus sócios-administradores.

[...]

Sem embargo das inferências precedentes, impende registrar que a admissibilidade de descaracterização do negócio jurídico deriva de flagrante abuso de direito de seus sócios-administradores.

Sob este prisma, evidente que a ordem jurídica não autoriza a livre de gestão de negócios empresariais com a inserção de operações não usuais e anormais, praticados abusivamente por mera liberalidade e ausentes de propósito negocial, sobretudo quando respaldadas em ações efetuadas com a única serventia de

evasão da base imponível do imposto de renda e das contribuições, reduzindo-se artificialmente a carga tributária.

Diante do exposto, compete manter integralmente a autuação baseada na apuração de ganho de capital atribuída em face do impugnante.

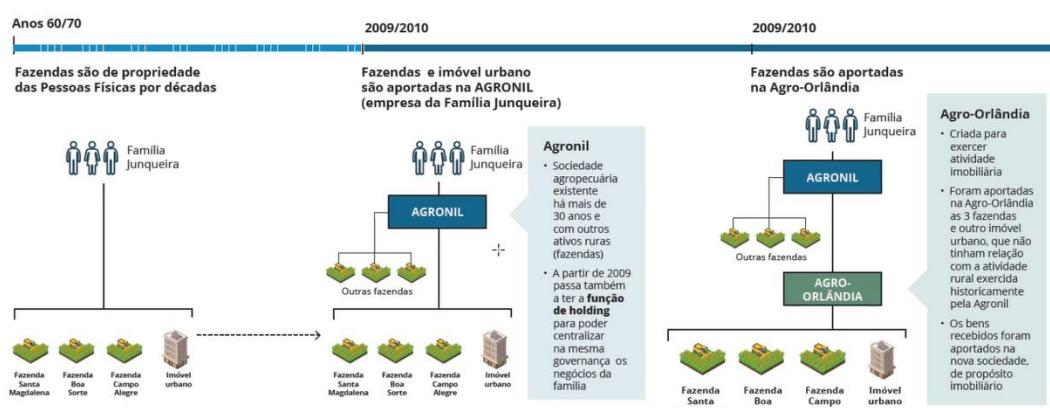
A Contribuinte, por sua vez, não nega os elementos formais dessas operações, mas lhes atribui interpretação oposta: sustenta que a AGRO-ORLÂNDIA foi constituída para centralizar investimentos e operações no segmento imobiliário, que os imóveis foram devidamente vertidos ao seu capital, que a alienação subsequente foi realizada por essa sociedade, a qual assumiu riscos e recolheu tributos devidos sob o regime do lucro presumido.

Argumenta, ademais, que transações entre partes relacionadas e uso de veículo não são, por si, ilícitos, e que a desconsideração de tais estruturas exige demonstração concreta de fraude, dolo ou ausência absoluta de substância econômica.

Apresentou os seguintes quadros esquemáticos defendendo suas argumentações:

Contexto da Transferência dos Imóveis:

NEVES &
BATTENDIERI



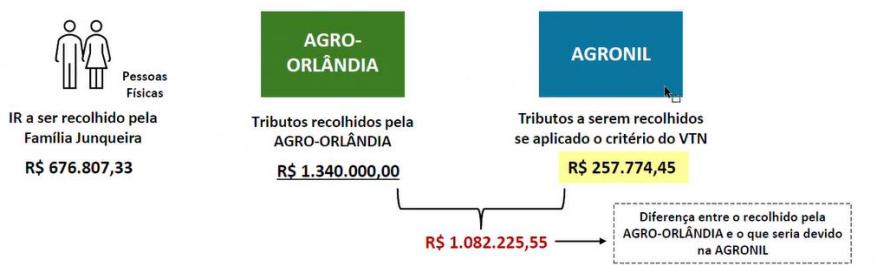
Contexto da Transferência dos Imóveis:NEVES &
BATTENDIERI**CÁLCULO DO VTN**

- Ganho de capital para imóveis rurais corresponde à diferença entre VTN do ano da compra e do ano da venda (art. 19, Lei 9.393/96)
- Imóveis rurais comprados e vendidos no mesmo ano têm igual VTN - não se apura ganho

Fazendas	CUSTO DE AQUISIÇÃO VTN 2009	VALOR DE VENDA VTN 2010	Data da escritura de integralização na Agronil	Data da escritura de venda pela Agro-Orlândia
	+	-		
Boa Sorte	R\$ 561.870,00 (fls. 699-705)	R\$ 566.190,15 (fls. 706-712)	2009 (fls. 779-786)	2010 (fls. 779-786)
Campo Alegre	R\$ 3.016.160,00 (fls. 685-691)	R\$ 3.770.000,00 (fls. 692-698)	2009 (fls. 787-791)	2010 (fls. 787-791)
Santa Magdalena	R\$ 18.070.020,00	R\$ 19.030.140,00 (fls. 713-718)	2010 (fls. 752-778)	2010 (fls. 752-778)

Contexto da Transferência dos Imóveis:NEVES &
BATTENDIERI

- A alienação dos imóveis rurais para terceiros somente ocorreu após a **AGRO-ORLÂNDIA** ser a real proprietária destes, que efetuou o recolhimento do montante total de R\$ 1.340.000,00, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.
- Se a real vendedora fosse a **AGRONIL**, o montante dos tributos seria inferior ao efetivamente pago pela **AGRO-ORLÂNDIA**, assim como se os imóveis rurais fossem alienados pelas próprias pessoas físicas. Compare:



Pois bem.

A questão a ser enfrentada consiste em definir se, à luz do ordenamento jurídico e das provas constantes dos autos, é juridicamente sustentável a requalificação levada a efeito pela fiscalização, atribuindo à AGRONIL AGROPECUÁRIA NOVA INVERNADA S/A a condição de verdadeira alienante dos imóveis rurais e, por consequência, o ganho de capital que teria sido apurado na AGRO-ORLÂNDIA AGROPECUÁRIA LTDA.

Do relato constante no Termo de Verificação Fiscal e nas decisões da DRJ, verifica-se que a linha argumentativa fiscal repousa na proximidade temporal entre a integralização dos imóveis na AGRO-ORLÂNDIA e sua subsequente venda a terceiros, na coincidência de sócios e administradores, no compartilhamento de endereço fiscal e na ausência de empregados e de estrutura operacional relevante na sociedade veículo. A partir desses elementos, concluiu-se que a AGRO-ORLÂNDIA seria mera “empresa de papel”, constituída com o único propósito de reduzir a

tributação incidente sobre o ganho de capital, devendo o resultado econômico ser imputado diretamente à AGRONIL.

A Contribuinte, por seu turno, não nega a existência da empresa veículo nem o encadeamento formal das operações, mas sustenta que a AGRO-ORLÂNDIA foi regularmente constituída, com objeto social compatível, que recebeu os imóveis a título de integralização de capital, figurou como proprietária nas escrituras de alienação e suportou o ônus de recolher tributos sob o regime do lucro presumido. Defende que a utilização de empresa-veículo, por si, não caracteriza simulação, ausente prova de que os negócios celebrados em nome da AGRO-ORLÂNDIA sejam fictícios ou descolados da realidade econômica.

O conjunto probatório dos autos revela, de fato, um planejamento tributário estruturado em torno de empresa-veículo e um lapso temporal curto entre a integralização dos bens e sua venda. Tais circunstâncias autorizam escrutínio rigoroso, mas não bastam, por si sós, para afirmar, com o grau de certeza exigido pelo art. 142 do CTN, que a AGRO-ORLÂNDIA seja destituída de substância jurídica e econômica e que a AGRONIL seja, em verdade, a alienante dos imóveis.

Não há, por exemplo, prova de que os adquirentes tenham negociado diretamente com a AGRONIL, em detrimento da AGRO-ORLÂNDIA; de que os pagamentos tenham sido integralmente direcionados à AGRONIL, à margem das contas da sociedade veículo; ou de que as escrituras públicas sejam meramente aparentes. Ao contrário, o próprio Relatório Fiscal reconhece que parte substancial dos valores foi creditada em contas da AGRO-ORLÂNDIA e que houve recolhimentos de tributos em seu nome, circunstâncias que, ainda que possam ser discutidas em sede de pedidos de restituição ou compensação, confirmam que essa pessoa jurídica assumiu, ao menos em parte, a posição de sujeito de direitos e obrigações nas operações analisadas.

Como visto no item 3.1. deste voto, a jurisprudência consolidada do CARF, inclusive em casos de ágio e de ganho de capital com empresa-veículo, é clara no sentido de que *a mera utilização de sociedade interposta não basta para autorizar sua pura e simples desconsideração*. Exige-se demonstração robusta de que a pessoa jurídica é absolutamente destituída de substância, que não assume riscos, não desempenha atividade minimamente coerente com seu objeto e serve apenas como anteparo formal para deslocar artificialmente a tributação.

No precedente do Acórdão nº 1302-003.161, o CARF explicitou que a utilização de empresa-veículo, por si só, não descharacteriza a operação nem invalida o aproveitamento do ágio, na ausência de simulação, dolo ou fraude. Naquele caso, considerou-se essencial o exame concreto da substância econômica, dos fluxos financeiros e da efetiva assunção de riscos pela sociedade interposta. Em contrapartida, no caso do Acórdão nº 2402-006.696, a desconsideração da empresa-veículo foi admitida porque se constatou uso abusivo das formas jurídicas, ausência de propósito negocial e dissimulação do ganho de capital, mas, mesmo ali, a Câmara afastou a multa qualificada, reconhecendo a distinção entre planejamento sem propósito negocial e sonegação dolosa.

À luz da jurisprudência do CARF sobre o uso de empresas-veículo, não se mostra suficiente, para fins de desconsideração, a mera reunião de indícios genéricos ligados à proximidade temporal, identidade de sócios e ausência de empregados. A desconsideração de pessoa jurídica para fins tributários exige demonstração robusta de que a forma societária foi instrumentalizada de maneira abusiva, com total esvaziamento de substância e com dissimulação consciente da realidade econômica subjacente.

No caso concreto, a prova produzida não afasta, de forma inequívoca, a existência de negócios jurídicos efetivamente celebrados pela AGRO-ORLÂNDIA, tampouco comprova que a AGRONIL tenha sido a real titular do ganho de capital tributado nos Autos de Infração.

Desse modo, concluo que **não restou demonstrado, com a segurança exigida na esfera do lançamento de ofício, que a AGRONIL seja o sujeito passivo natural do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital em exame**. A construção probatória baseada em indícios, embora revele um planejamento tributário agressivo e suscetível de questionamento, não alcança o patamar necessário para deslocar integralmente a tributação da AGRO-ORLÂNDIA para a AGRONIL, por via de desconsideração da pessoa jurídica interposta.

A consequência é inequívoca: faltando a comprovação da sujeição passiva da AGRONIL, **o lançamento não se sustenta em face da Recorrente nem de seus administradores**, o que conduz à **improcedência integral da exigência tal como formalizada neste processo**. Ainda que se pudesse discutir, em tese, a existência de fato gerador na esfera da AGRO-ORLÂNDIA, tal discussão escapa ao objeto deste PAF, que se limita ao lançamento efetuado em face da AGRONIL.

Com isso, fica prejudicada, do ponto de vista lógico, a própria análise da base de cálculo atribuída à Recorrente.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar-lhe provimento, acolhendo a tese de inexistência de fato gerador passível de sujeição passiva da Contribuinte e cancelando o lançamento tributário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão