



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720160/2016-17
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.176 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2022
Recorrentes AGROPESA AGROPECUÁRIA PORTO DOS GAÚCHOS S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à intenção de venda do ativo anterior à alteração do objeto social do sujeito passivo, e não de venda posterior a esta alteração.

ECONOMIA TRIBUTÁRIA COMO PROPÓSITO NEGOCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em razão dos contornos das operações realizadas, que são distintas daquelas examinadas no acórdão recorrido

NATUREZA DA RECEITA ADVINDA DA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL ARRENDADO OU LOCADO POR EMPRESA QUE EXERCE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à alienação de imóvel adquirido já locado por pessoa jurídica que exerce atividade imobiliária, com evidência de prática habitual, e não por alienação de imóvel que integra o ativo imobilizado de pessoa jurídica cujo objeto social é ampliado, antes da operação, para também contemplar a compra e venda de um único imóvel.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais. Votaram pelas conclusões, em relação ao recurso do Contribuinte, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por AGROPESA AGROPECUÁRIA PORTO DOS GAUCHOS S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-003.859, na sessão de 16 de abril de 2019, no qual foi dado provimento parcial aos recursos voluntários, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado: i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao mérito da exigência, vencido o Relator acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Luis Pagano, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone; ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade, divergindo os Conselheiros Marco Rogério Borges, Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias; e iii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária imputada a Clarisse Beatriz Pukall Mayer Linck e a Inge Margarete Mayer Ott, votando pelas conclusões os Conselheiros Marco Rogério Borges e Paulo Mateus Ciccone.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. IMOBILIZADO.

A companhia deve classificar as contas contábeis ou reclassificá-las com observância estrita aos critérios definidos na legislação societária e em conformidade com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

Serão classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

A alteração do objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se

presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado Não Circulante para o Circulante.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BEM DO IMOBILIZADO.

No caso das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro presumido, os ganhos de capital serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ para efeito de incidência do imposto e do adicional.

A venda de imóvel originalmente contabilizado em conta do Imobilizado, no qual funcionava a sede social e que era destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica, se sujeita à apuração de ganho de capital para fins de determinação do lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA. DIVERGÊNCIA NA CLASSIFICAÇÃO DE ATIVO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. TRIBUTAÇÃO DE VALORES REFERENTES A GANHO DE CAPITAL COMO RECEITAS OPERACIONAIS. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A divergência plausível na classificação contábil de bens, mesmo gerando redução indevida da oneração tributária no momento da sua alienação, não constitui fraude ou simulação.

É necessária a efetiva e material comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio para a devida aplicação da previsão contemplada no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A imputação especulativa da ocorrência de fraude a fatos devidamente abarcados pela plena legalidade, dentro da prerrogativa negocial do contribuinte, sem qualquer demonstração ou prova de postura ilícita extratributária, não é fundamentação válida para a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO SUBJETIVA E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 INCISO III CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização dos sócios e dos administradores é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor ou titular. É necessária a imputação pessoal, com a correspondente comprovação das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise.

A mera constatação objetiva da função de administração e/ou presença como titular em instrumento societário, bem como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não são capazes de atribuir responsabilidade a sócio ou a administrador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011,2012

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2011 e 2012 a partir da constatação de insuficiência de recolhimentos referentes a ganho de capital auferido na alienação de imóvel, mediante tributação da operação como receita da atividade submetida à aplicação dos coeficientes de presunção do lucro. Houve qualificação da penalidade e imputação de responsabilidade tributária às diretoras da pessoa jurídica. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência e a responsabilização das diretoras (e-fls. 1961/1983). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte, para afastar a qualificação da

penalidade, e deu provimento aos recursos voluntários das responsáveis tributárias (e-fls. 2095/2135).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 15/07/2019 (e-fl. 2136) e em 30/07/2019 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 2137/2164 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2328/2333, do qual se extrai:

“Qualificação da multa de ofício aplicada”

Decisão recorrida:

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. IMOBILIZADO.

A companhia deve classificar as contas contábeis ou reclassificá-las com observância estrita aos critérios definidos na legislação societária e em conformidade com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. Serão classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

A alteração do objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado Não Circulante para o Circulante.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BEM DO IMOBILIZADO.

No caso das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro presumido, os ganhos de capital serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ para efeito de incidência do imposto e do adicional.

A venda de imóvel originalmente contabilizado em conta do Imobilizado, no qual funcionava a sede social e que era destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica, se sujeita à apuração de ganho de capital para fins de determinação do lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA. DIVERGÊNCIA NA CLASSIFICAÇÃO DE ATIVO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. TRIBUTAÇÃO DE VALORES REFERENTES A GANHO DE CAPITAL COMO RECEITAS OPERACIONAIS. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A divergência plausível na classificação contábil de bens, mesmo gerando redução indevida da oneração tributária no momento da sua alienação, não constitui fraude ou simulação.

É necessária a efetiva e material comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio para a devida aplicação da previsão contemplada no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A imputação especulativa da ocorrência de fraude a fatos devidamente abarcados pela plena legalidade, dentro da prerrogativa negocial do contribuinte, sem qualquer demonstração ou prova de postura ilícita extratributária, não é fundamentação válida para a qualificação da multa de ofício.

[...].

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, referentes à infração de *insuficiência de recolhimentos* de ganho de capital na venda de imóvel, apurada nos anos-calendários de 2011 a 2012, tendo em vista que a Contribuinte, optante pelo Lucro Presumido, considerou o produto da venda de imóvel de sua propriedade rural como receita operacional, submetendo-o ao percentual de presunção do lucro para o cálculo dos tributos devidos.

Entende a Fiscalização que o imóvel alienado no ano de 2011 deveria ter recebido tratamento contábil de *ativo imobilizado* (não-circulante), dando margem, consequentemente, a ganho de capital quando da sua alienação por valor superior àquele mantido nos registros da Companhia.

Afirma-se que, quando a Contribuinte incluiu a atividade imobiliária no rol de seus objetos sociais, ainda em 2008, e classificou, àquela época, tal imóvel como

ativo circulante, procedeu a manobra *fraudulenta*, vez que não exerceria, de fato, atividade imobiliária, apesar de praticar o arrendamento de suas terras e ter provido, pontualmente, a venda de algumas glebas de terras, esporadicamente.
[...].

A multa de ofício restou qualificada por se entender que *houve fraude no enquadramento do imóvel Fazenda Santa Rosa no Ativo Circulante, uma vez que estava sendo explorado através do arrendamento do pasto e era a sede administrativa da sociedade desde a sua constituição. Ademais, a inclusão da atividade de compra e venda de imóveis no objeto social da sociedade objetivou exclusivamente justificar tal enquadramento do imóvel como mercadoria, uma vez que a atividade nunca foi exercida pela sociedade.*
[...].

Voto Vencido

[...].

Caso vencido, em relação à multa qualificada, pelas mesmas razões acima expostas, que afastam a ocorrência de *fraude*, tratando-se o litígio, no máximo, de **divergência plausível** de interpretação de normas contábeis e tratamento fiscal, voto por reduzi-la para a monta ordinária de 75%.

[...].

Voto Vencedor

[...].

Concluindo, por todas as circunstâncias descritas nos autos e devidamente demonstradas neste voto, entendo que a operação praticada pela contribuinte não pode ser tratada como receita da atividade (Lucro Presumido), antes está-se diante de efetivo ganho de capital por alienação de bem do ativo imobilizado, justificando, assim, os lançamentos de ofício perpetrados.

Acórdão paradigma nº 1401-002.041, de 2017:

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. ATIVO PERMANENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

A alienação de direito minerário registrado junto ao Departamento Nacional de Produção Mineral DNPM é receita não operacional. A classificação contábil de um bem como ativo imobilizado tem que ser analisada de acordo com a sua destinação prevista no momento da sua aquisição, e não no momento da sua venda.

[...].

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO FRAUDULENTA.

Comprovado que os atos praticados pela recorrente foram simulatórios e intencionalmente perpetrados com intuito de imiscuir fato gerador de tributo, correta a imputação da multa qualificada nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

[...].

2. Ao compulsar dos autos, nota-se que o TVF - Termo de Verificação Fiscal, às fls. 22/51, informa que o procedimento fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, constatou-se a infração da empresa quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, especificamente quanto à apuração incorreta da base de cálculo do lucro presumido e não inclusão de ganho de capital.

3. De acordo com a Fiscalização, a CMP sempre teve como objeto social a atividade de mineração em geral. Possuía como seu principal Ativo um direito minerário. Conforme documentos apresentados e do informado também na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ Lucro Presumido, a CMP não apurou corretamente o lucro presumido no ano de 2010.

4. Nesse ano, os ganhos obtidos no valor de R\$ 164.606.100,00 com a venda dos direitos minerários para a Vale S/A, levada a efeito por meio de negócio jurídico formalizado entre 20/10/2006 e 09/04/2010, foram declarados como receitas da atividade, aplicando a alíquota de 8%, ao invés de considerar como ganho de capital.

5. O direito minerário em questão corresponde à “concessão de lavra” de minério de ferro em área situada no município de Mariana (MG), registrada no Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) sob nº 4.312/60.

6. Para a fiscalização, o direito minerário, antigamente classificado como ativo permanente, passou a ser classificado como um ativo não-circulante. Desta feita, afirma que: *“As circunstâncias comprovam que apenas depois de acertados todos os termos de negociação, e antevendo a carga tributária incidente na operação, arquitetou-se a figura da alteração contratual com a inclusão do novo objeto social, a fim de transformar o ganho de capital numa mera receita das atividades, reduzindo de forma ilegal a base de cálculo dos tributos devidos”* (Fls. 36).

[...].

12. Entendeu a fiscalização, que a recorrente teria praticado atos tendentes a dissimular a real natureza jurídica da alienação, de maneira a elidir a incidência da tributação com base no ganho de capital, ressaltando que:

[...].

13. Como consequência da dissimulação, a fiscalização tipificou a hipótese normativa de sonegação, com aplicação da multa qualificada de que trata o art. 44, inciso I, e § 1º da Lei nº 9.430/1996. Aduz ainda, que houve a dissolução irregular da empresa, na medida em que não houve comunicação prévia ao Fisco da venda do direito minerário com a consequente paralisação das atividades, eis que a recorrente encontra-se sem nenhum bem, na situação de pré-insolvência.

[...].

Como bem argumentado pela DRJ, se em 20/10/2006 não existia – o exercício de “qualquer tipo de atividade” por parte da sociedade, como certifica a autuada à fl. 5067, não há como admitir que teria havido a alienação de um “estoque”, passível de gerar uma receita de natureza operacional, que é o argumento central da impugnação.

A meu ver, a classificação contábil de um bem como ativo imobilizado tem que ser analisada de acordo com a sua destinação prevista no momento da sua aquisição, e não no momento da sua venda.

A CMP, denominada anteriormente como CMP Ferro Ltda., desde sua fundação, em 1978, sempre teve como objeto social a atividade de mineração em geral e possuía como seu principal Ativo o direito minerário registrado sob o nº 4.312/60 no DNPM.

Assim, não há dúvidas de que ele era e sempre foi ativo imobilizado para o contribuinte, devendo ser esse o tratamento a ele adotado no momento da sua alienação.

Outrossim, a própria reclassificação apenas se deu depois de firmado contrato com a VALE, o que demonstra que, apenas a partir daquele momento, para os sócios, o referido bem deixou de ser “visto” como ativo imobilizado.

[...].

O elemento dolo não é representado pelos atos praticados, pela exteriorização destes; característica marcante dos elementos objetivos do tipo penal. O dolo é representado pelo elemento subjetivo do tipo, que se perfaz pela intenção do agente em praticar tal conduta, descrita na norma como ilícita. Para a sua configuração, dever-se-ia buscar internar-se em *mens* do praticante da conduta para perceber qual era a sua intenção, se lícita ou ilícita. Entretanto, como isso não é possível, busca-se interpretar a exteriorização dos atos e, assim, constatar se houve, ou não, má-fé na prática da conduta.

E a exteriorização dos atos converge para a intenção da venda do ativo em momento anterior à operação societária que alterou o objeto social da recorrente, que é o fundamento principal que me fez render aos argumentos da fiscalização.

[...].

Ademais, não acho que o argumento da publicidade dada aos atos societários seja suficiente para afastar a natureza dolosa da conduta praticada, capaz de exonerá-la da imputação da multa qualificada.

[...].

Por fim, entendo que este voto está em consonância com o teor da Súmula CARF nº 14, pois restou demonstrada a intenção dolosa em praticar a conduta de reduzir a carga tributária devida ao fisco, sabendo-se que a tributação deveria recair sobre base de cálculo mais robusta.

Acórdão paradigma nº 1401-002.038, de 2017:

SIMULAÇÃO.

A alegação de mero equívoco ao interpretar a legislação de regência não pode prosperar tendo em vista uma série de atos absolutamente fora da rotina de qualquer pessoa jurídica (como sucessivas alterações de pactos social, feitas e desfeitas segundo uma coreografia previamente acertada). Trata-se de operações complexas e sistêmicas, que efetivamente foram pensadas e programadas, não decorrendo, tão somente, de mero equívoco na interpretação da legislação, mas sim de dolo do agente ao tentar dissimular as verdadeiras operações.

[...].

Outrossim, em que pese pessoalmente em regra me posicione de forma extremamente favorável ao reconhecimento da legalidade da realização de atos e operações societárias em respeito à liberdade negocial assegurada pela constituição federal, o fato é que, no presente caso, estou absolutamente convencido que os atos e negócios foram verdadeiramente simulados.

Constatou-se a existência de instrumentos distintos para a mesma operação, negócios sem causa, operações de permuta em valores destoantes da realidade, operações de casa e separa em lapsos temporais curtíssimos, utilização de empresa veículo, entre outros.

Por sua vez, a alegação de mero “equívoco ao interpretar a legislação de regência”, não pode prosperar tendo em vista uma série de atos absolutamente fora da rotina de qualquer pessoa jurídica (como sucessivas alterações de pactos social, feitas e desfeitas segundo uma coreografia previamente acertada). Trata-se de operações complexas e sistêmicas, que efetivamente foram pensadas e programadas, não decorrendo, tão somente, de mero equívoco na interpretação da legislação.

6. Com relação a essa primeira matéria, e em relação ao **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-002.041, de 2017), **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes,¹ sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a divergência plausível na classificação contábil de bens, mesmo gerando redução indevida da oneração tributária no momento da sua alienação, não constitui fraude ou simulação*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-002.041, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *restou demonstrada a intenção dolosa em praticar a conduta de reduzir a carga tributária devida ao fisco, sabendo-se que a tributação deveria recair sobre base de cálculo mais robusta*.

8. Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-002.038, de 2017), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

9. Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de *divergência [...] na classificação contábil de bens, [...] gerando redução indevida da oneração tributária no momento da sua alienação*, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-002.038, de 2017), **ao contrário**, constatou-se a existência de instrumentos distintos para a mesma operação, negócios sem causa, operações de permuta em valores destoantes da realidade, operações de casa e separa em lapsos temporais curtíssimos, utilização de empresa veículo, entre outros, ou seja, *operações complexas e sistêmicas*.

10. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

11. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. (*destaques do original*)

A PGFN argumenta que no paradigma n.º 1401-002.041, outro Colegiado do CARF, *analisando caso concreto similar, em que restou caracterizada ganho de capital sobre seu ativo permanente, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada.*, na parte admitida. Já o segundo paradigma, n.º 1401-002.038, *merece ser apontado tendo-se em conta que trata de semelhante caso em que alterações do contrato social foram realizadas e os resultados na alienação de bens do ativo permanente foram classificados como ganhos de capital e computados na determinação do lucro real, sendo o comportamento do fiscalizado entendido como simulatório e constatado o dolo nas operações.* Da fundamentação deste segundo julgado infere-se que a venda do ativo imobilizado configurou ganho de capital, bem assim a simulação restou reconhecida e, apesar do Recurso Voluntário naquela ocasião ter solicitado a redução da multa ao percentual ordinário de 75%, a multa qualificada foi mantida.

Citando excertos dos votos condutores dos paradigmas, a PGFN conclui que o caso dos autos se amolda aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal. Portanto, *merece ser restabelecida a qualificação da multa. Assim, estando prequestionada a matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas em anexo*, afirma presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial.

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido reportando-se ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, aduzindo que:

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹:

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.” (Grifos acrescidos)

Necessário integrar o mencionado dispositivo com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/66. Dispõem tais artigos:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502/66 a que remete a Lei n.º 9.430/96 em seu artigo 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007).

Vejamos então trechos do **PRÓPRIO VOTO VENCEDOR** que, ao final do julgamento do mérito, demonstraram a artificialidade e a simulação fraudulenta com intuito exclusivamente de redução da carga tributária, o que justificam a manutenção da multa qualificada e evidenciam que não se tratou de mero erro de classificação contábil:

[...]

Na hipótese dos autos, portanto, infere-se a natureza simulatória e fraudulenta do negócio quando desejando vender o imóvel que servia de amparo à produção agropastoril, realizou artificialmente a alteração do objeto social e transferência do bem do imobilizado para o circulante exclusivamente com o propósito de reduzir os valores devidos de IRPJ e de CSLL. Nada mais do que isso!!!

Com efeito, a atividade empresarial de compra e venda de imóveis CNAE 68.102/01 Compra e venda de imóveis próprios JAMAIS EXISTIU DE FATO, apesar da alteração do objeto social da empresa e contabilmente a recorrente tivesse procedido à sua contabilização como "circulante", retirando-o do "não circulante imobilizado".

Portanto, não houve nenhum propósito comercial, visava tão-somente a redução na carga tributária!!

Mostra-se clara, portanto, a intenção de fraude mediante a utilização de referida sociedade como mero instrumento de antecipação dos efeitos fiscais do ágio gerado artificialmente.

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa, antecipando os efeitos fiscais da amortização do ágio.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado² afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

“[...]

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação

² PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”. (grifos acrescidos)

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez³ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

a) **praticou atividade fraudulenta comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e relatório fiscal, observada a partir da realização de operações artificiais, sem propósito negocial, e valendo-se de alterações do objeto social para afastar a caracterização de ganho de capital sobre imóvel integrante do ativo imobilizado, procedendo fraudulentamente sua contabilização como "circulante", retirando-o do "não circulante imobilizado", motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;**

b) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma consciente e deliberada, objetivando modificar a característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal. Com efeito, o intuito de fraude do contribuinte resta evidente quando se vê que ele participou ativamente de operações artificiais;

d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. *(destaques do original)*

Pede, assim, que seu recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a multa qualificada de 150%.

Antes de ser cientificada em 23/10/2019 (e-fl. 2341), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 11/09/2019 (e-fls. 2307/2327) nas quais, depois de expor o histórico das operações contestadas e a defesa produzida nestes autos, contesta a admissibilidade do recurso especial, *seja porque o acórdão recorrido está de acordo com a Súmula CARF nº 14, seja pela impossibilidade de revolvimento de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, ou ainda, pela ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.*

³ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129.

Em seu entendimento, o que pretende a Fazenda Nacional é que este Conselho entenda que a conduta da recorrida presume a ocorrência de fraude, o que seria suficiente para a qualificação da multa de ofício. No entanto este entendimento contraria a Súmula nº 14 deste Conselho, o que impede o conhecimento na forma do art. 67, §3º do Regimento Interno do CARF – RICARF.

Observa, ainda, que após análise das provas carreadas aos autos, o juízo a quo concluiu que a União não logrou êxito em demonstrar a ocorrência de fraude ou simulação. Ou seja, a ausência de provas que comprovem a ocorrência de fraude foi a razão de decidir quanto à desqualificação da multa de ofício. Dessa forma, para que o acórdão seja reformado, esta Câmara Superior teria que fazer nova análise do conjunto probatório carreado aos autos para que, então, como pretende a Fazenda Nacional, pudesse chegar a conclusão diversa daquela adotada pelo acórdão recorrido, o que de todo não é possível em sede de recurso especial.

Quanto à ausência de similitude, aponta que o primeiro acórdão utilizado como paradigma (acórdão nº 1401-002.041) tratou da definição jurídica da receita decorrente da alienação do direito minerário junto ao Departamento Nacional de Produção Mineral. O contribuinte teria classificado a operação como receita operacional, passível de tributação mediante base presumida. Já o fisco entendeu que restava caracterizada a alienação de um ativo não circulante que gerou uma receita não operacional, sujeita à tributação pelo ganho de capital. O segundo paradigma, por sua vez, tratou da definição da natureza jurídica da receita decorrente da permuta entre empresas coligadas, sendo que para afirmar a presença de fraude, o acórdão asseverou que o real objetivo do contribuinte foi promover uma verdadeira venda de ativos que deveriam ser tributados como ganho de capital. Foram realizadas operações complexas e sistêmicas que efetivamente foram pensadas e planejadas, não se tratando de mero equívoco na interpretação da legislação.

Registra que acórdão recorrido tratou da alteração da classificação de bem imóvel (“Fazenda Santa Rosa”), o qual foi reclassificado no ativo circulante (estoque), após a inclusão das atividades de compra e venda no estatuto social da empresa, concluindo o recorrido que a controvérsia se trata, no máximo, de divergência plausível de interpretação de normas contábeis e tratamento fiscal, e conclui que em verdade, há divergência quanto à formação da convicção da Autoridade Julgadora decorrente da valoração de conjunto probatório de força probante diversa. Nos paradigmas, a valoração das provas conduziu à conclusão de ocorrência de fraude e, no acórdão recorrido, as provas não comprovaram a conduta fraudulenta da recorrida.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido no ponto contestado, porque não restou demonstrado nos autos a intenção deliberada de sonegar os tributos devidos pela recorrida com a prática de expediente doloso. Ou seja, não logrou êxito a União em demonstrar a ocorrência de fraude, argumentando que:

60. A principal linha argumentativa da Fiscalização reside na presunção de que a recorrida teria alterado o seu objeto social fictamente, premeditando a venda do imóvel. Contudo, como uma alteração no objeto social da empresa realizada 3 anos antes do negócio jurídico contestado (destaca-se: 3 anos antes!) seria um ato preparatório para a venda de um imóvel?

61. É evidente que a alteração do objeto social não se deu na antessala de uma operação para a venda do imóvel. Tal alteração representava a vontade livre dos sócios da recorrida Agropesa em alterar o objeto social para incluir a compra e venda de imóveis e, com isso, ir a mercado para desenvolver essa atividade. Repise-se que apenas 3 anos após a referida mudança é que a primeira operação ocorreu!

62. A alteração do objeto social da Empresa para incluir, além das atividades que já realizava, a compra e venda de imóveis, externaliza a intenção da Administração em diversificar suas atividades, diante de insucessos anteriores. Essa decisão não possui nenhum tipo de ilicitude.

63. Eventual vantagem tributária conferida às empresas que atuem no ramo imobiliário é acidental. Trata-se, na verdade, de uma opção conferida pelo ordenamento. É dizer: ao contribuinte que opte por se organizar através de pessoa jurídica cujo objeto social seja imobiliário foi ofertado um tratamento fiscal menos oneroso para o resultado da venda de imóveis, qual seja, **a tributação pelo lucro presumido para empresas que atuam no ramo imobiliário.**

64. Ora, diante da possibilidade conferida pelo próprio ordenamento, o contribuinte, orientado por essa opção mais benéfica, reorganiza seus negócios, precifica seus imóveis e planeja suas atividades futuras. Não há como se entender ilícita a organização das atividades de uma empresa, por aderir a um regime tributário menos oneroso. Isso configuraria o impedimento de auto-organização das empresas e da movimentação das atividades econômicas.

65. Nesse sentido, a orientação do CARF é no sentido de que a organização das atividades de uma empresa para adoção de um regime tributário mais benéfico, por si só, não configura ilicitude. Veja-se:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. **O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.** Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática. Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial (...) (CARF, Recurso Voluntário nº 16561.720111/2014-24, Acórdão nº 1401-002.644, julgado em 15/05/2018.)

66. Admitir o oposto, seria entender que a norma que proporciona um incentivo, com um tratamento fiscal mais benéfico, no intuito de aquecer o mercado imobiliário por exemplo, se utilizada pelo contribuinte, poderia resultar em uma sanção. Essa postura é manifestamente contraditória e, conforme já demonstrado, já foi rechaçada pelo CARF.

67. No que se refere ao critério de habitualidade trazido pela decisão, é demasiada a subjetividade na tentativa de defini-lo. A despeito de toda a argumentação fática construída no relatório de fiscalização, em momento algum foi apontada a base legal capaz de trazer requisitos para a definição da habitualidade pretendida pela Fiscalização. Isso porque, não existe regra que imponha a observância de uma frequência mínima na aquisição e na venda desses bens, como forma de assegurar a referida habitualidade.

68. Qual o critério adequado para se entender que o exercício da atividade é habitual? Deveria a recorrida ter realizado uma venda por ano? Ou seria uma venda por mês? Ou, quem sabe, uma a cada 2 anos e meio? É impossível que se estabeleça esse critério. O que há de prevalecer, obviamente, é a análise de todo um contexto, de maneira lógica e razoável.

69. Não é razoável que se exija que, para a inserção da atividade imobiliária no estatuto social de uma empresa, antes de fazer a alteração no objeto social, a empresa tenha vendido vários imóveis. A primeira venda efetuada pela empresa sempre será considerada não habitual. Tal fenômeno ocorrerá por uma simples e óbvia razão: antes da primeira venda, outra não terá ocorrido. Admitir o contrário seria considerar que a atividade de uma empresa deve ficar restrita à sua atividade inicial.

70. Importa destacar que a Empresa Agropesa, após o lançamento impugnado, em continuidade a suas atividades, **adquiriu em 2017 dois imóveis para fins de revenda, sendo um em Porto dos Gaúchos – MT e outro em Porto Alegre – RS**, conforme matrículas juntadas aos autos.

71. Esses imóveis, como não poderia deixar de ser, estão registrados no estoque da recorrida, conforme balanço analítico do exercício de 2017 e razão contábil também

juntados aos autos, pois destinados à comercialização. Portanto, não há fundamento algum na afirmação da Fiscalização de que a única operação realizada pela recorrida foi a venda da Fazenda Santa Rosa, restando descaracterizada a dita habitualidade das atividades. **Foi, sim, a primeira, mas não a única, e muito menos a última.**

72. Ora, a empresa que está diante do insucesso de suas atividades originais não poderia diversificar as suas atividades, adaptando-se à situação do mercado? Seria necessário que a empresa fosse extinta, devolvidos os bens aos sócios e nova empresa – aí sim com o objeto social pretendido – constituída? A resposta obviamente é negativa. Desse modo, a reorganização de uma empresa aproveitando os benefícios que a lei lhe confere não pode ser caracterizada como um ato ilícito.

IV.B – Da classificação do imóvel como ativo circulante

73. Também sob o aspecto contábil, não assiste razão à Fazenda Nacional. Ao exigir a classificação contábil da Fazenda no ativo imobilizado, a fiscalização simplesmente ignorou que desde 2008 a empresa não obtinha mais receita decorrente da atividade rural e que, em seu objeto social, já havia a inclusão da atividade de compra e venda de bens imóveis, desde 27/05/2008, conforme ata de assembleia que consta dos autos, o que torna obrigatória a contabilização como estoque de bem imóvel que se pretende vender (como de fato, anos depois, veio a ocorrer).

74. Ora, tendo em vista que a Empresa modificou suas atividades, naturalmente procedeu à mudança do estatuto social e, conseqüentemente, registrou a reclassificação da Fazenda Santa Rosa.

75. Nesse sentido, a Resolução do CFC NBC TG 31, em seu “Apêndice A: definição de termos”⁴ dispõe o seguinte:

Ativo circulante é o ativo que satisfaz **a qualquer um** dos seguintes critérios: (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no curso normal do ciclo operacional da entidade; (b) **é mantido essencialmente com o propósito de ser negociado**; (c) espera-se que seja realizado no período de até doze meses após a data do balanço; ou (d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou seu uso tenha limitações para a liquidação de passivo durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço
(...)

Ativo não circulante é um ativo que não satisfaz à definição de ativo circulante.

76. Essa definição constante na Resolução do CFC prevê que **não atendidos todos os requisitos para se classificar como ativo circulante, somente então seria um ativo não circulante**. Logo, não é a definição *a contrario* de ativo imobilizado, pretendida pela decisão de primeira instância, que define o que é ativo circulante, pois há uma definição específica de circulante preliminar à definição de não circulante.

77. Portanto, tendo em vista que a Empresa mudou suas atividades e pretendia vender a Fazenda Santa Rosa, corretamente reclassificou o imóvel. Sobre esse ponto, destaca-se a orientação da Solução de Consulta Nº 254 da COSIT referente à adequação/alteração das atividades da empresa e registro de bens para venda no estoque:

(...) é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos e compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, **a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda**, tanto aqueles adquiridos com o propósito comercial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

⁴ Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (NBC TG 31– Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada). Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG31\(R4\)&arquivo=NBCTG31\(R4\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG31(R4)&arquivo=NBCTG31(R4).doc)

(...)

seria de surpreender que a legislação tributária condicionasse a incidência da margem presumida sobre as receitas da atividade imobiliária ao momento de aquisição dos imóveis destinados a venda.

(...) formado o estoque de imóveis para venda, a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária, optante pelo lucro presumido, deverá considerar como receita bruta o montante recebido pelos bens vendidos, (...) **Torna-se irrelevante, portanto, o fato de o imóvel comercializado ter sido adquirido em época anterior, quando a atividade imobiliária ainda não figurava nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica.**

78. Resta evidente que a reclassificação do imóvel diante da intenção de comercializá-lo é medida legítima, permitida e inclusive determinada pelo ordenamento jurídico e pela melhor prática contábil.

79. A partir da inclusão da atividade de compra e venda de bens imóveis no objeto social, em 2008, manifesta-se a intenção sobre a real possibilidade de vender o ativo existente à época e que atende ao novo objeto. **Veja-se que desde 2008 já não mais havia qualquer receita de atividade primária rural, não mais havendo a utilização dos imóveis para a produção ou fornecimento de mercadorias. O imóvel foi arrendado apenas para evitar novas invasões de terra ocorressem. Conforme planilha de fl. 147 do PAF, foram apenas 3 exercícios de receita de arrendamento, quando então finalmente houve a venda do bem.**

80. E por que a reclassificação deveria ter sido feita, como de fato o foi? A resposta é simples: o registro da Fazenda Santa Rosa como ativo imobilizado permaneceu até 2007, último ano em que a recorrida teve receita relativa a atividade primária rural.

81. Quando em 2008 o objeto social passa também a ser o de compra e venda de bens imóveis, este ativo, **que até então tinha fim preponderante relativo à exploração da atividade rural, passa a ser mantido como ativo para venda no curso normal dos negócios e, não caberia outra representação na contabilidade que não fosse a de ativo circulante/estoques.**

82. Portanto, foi a intenção da administração que orientou a decisão de fazer as alterações necessárias no objeto social, com a consequente reclassificação do imóvel, e não uma suposta existência de proposta de compra do imóvel. Evidência incontestável disso é que a venda ocorreu somente 3 anos após a alteração do objeto social!

83. Ademais, como já demonstrado, **a recorrida é empresa imobiliária em atuação até os dias atuais, tendo recentemente adquirido imóveis para a venda e que, obviamente, constam em seus estoques.**

84. Assim, não há fraude, sonegação ou conluio na conduta perpetrada pela recorrida. A alteração do objeto social da entidade empresarial, em 2008, para contemplar a compra e venda de imóveis próprios, reclassificando o bem imóvel para conta estoque, não configura fraude.

85. O próprio acórdão recorrido asseverou que a divergência na classificação contábil de bens, mesmo gerando redução indevida da carga tributária no momento da alienação não caracteriza fraude ou simulação. **É indispensável a comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio para a qualificação da multa. A imputação presumida da ocorrência de fraude, sem qualquer demonstração ou prova da postura extra tributária da recorrida, não tem o condão de fundamentar a qualificação da multa de ofício.**

86. Portanto, correto o entendimento do voto vencedor do acórdão recorrido, no sentido de afastar a qualificação da multa, vez que não restou configurada a ocorrência de fraude. Assim, quanto a este aspecto, deve o acórdão recorrido ser mantido. *(destaques do original)*

Em 11/09/2019 a Contribuinte também interpôs recurso especial (e-fls. 2169/2207) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2354/2359, do qual se extrai:

(1) “obrigatoriedade de aplicação de Solução de Consulta”

[...]

(2) “economia de tributos constitui propósito negocial”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Diga-se, não houve efetivo propósito negocial algum, apenas e tão somente a visão futura de uma redução na carga tributária. Só isso.

Acórdão paradigma nº 1401-002.644, de 2018:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização.

O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática.

Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial decorrente do interesse na associação pessoal com o sócio pessoa física, o que é uma justificativa extratributária que se coaduna com a sua participação pessoal no Conselho de Administração e na gestão da empresa, posição que manteve até o ano de 2016.

A efemeridade que se verifica no caso concreto é a titularidade das ações pela Holding, e não pelas pessoas físicas, que as detiveram ao longo de 30 anos.

[...].

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar os efeitos dos negócios societários realizados, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Acórdão paradigma nº 1401-002.835, de 2018:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

[...].

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

11. No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não houve efetivo propósito negocial algum, apenas e tão somente a visão futura de uma redução na carga tributária*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1401-002.644, de 2018, e 1401-002.835, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial*.

(3) “natureza da receita advinda da alienação de bem imóvel arrendado ou locado nos casos em que a empresa exerça atividade imobiliária”
[...]

15. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

16. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

A Contribuinte apresentou agravo que foi parcialmente acolhido para dar seguimento à seguinte divergência jurisprudencial (e-fls. 2387/2396):

Matéria: “(3) natureza da receita advinda da alienação de bem imóvel arrendado ou locado nos casos em que a empresa exerça atividade imobiliária”.

Após transcrever trechos dos acórdãos recorrido e paradigma, o despacho agravado assim se manifestou (e-fl. 2358, grifos no original):

13. Por fim, no tocante a essa terceira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, uma vez que a situação descrita pela Recorrente — e objeto do acórdão paradigma por ela colacionado — não é observável na decisão recorrida (voto vencedor). Veja-se (Recurso Especial, e-fls. 2.197, destaques da transcrição):

57. Restou consignado **no voto vencedor** que a classificação do imóvel no circulante era indevida, eis que, apesar da atividade de compra e venda de imóveis restar prevista no estatuto social, nunca teria existido de fato, **eis que o imóvel estava arrendado, gerando renda pela cessão onerosa a terceiros, não sendo bem de estoque, assim.** Concluiu, assim, pelo não provimento do recurso voluntário.

14. Sucede, porém, que, **no voto vencedor**, na realidade, constou o seguinte (e-fls. 2.129, 2.130, 2.132 e 2.133, sublinhados da transcrição):

No caso, a recorrente possuía uma propriedade agrícola de grande dimensão e que servia **não para especulação imobiliária**, mas para permitir o desenvolvimento das suas atividades, no caso exploração agropecuária criação de gados de corte, levando a que a classificação contábil de tal bem, COMO NÃO PODERIA DEIXAR DE SER, se fizesse no Imobilizado, por força não apenas das normas contábeis, mas também do artigo 179, IV, da Lei nº 6.404/1976, verbis:

[...].

[...].

Feitas estas transcrições legislativas, doutrinárias e normativas, fica claro que:

[...].

4. admite-se a transferência para o ativo circulante somente quando a entidade, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado **que eram mantidos para aluguel (o que claramente não é o caso do contribuinte autuado)**;

A Agravante expõe suas razões conforme segue (e-fls. 2380 e segs., grifos no original):

31. **Este trecho colacionado pelo despacho de admissibilidade do recurso especial, com a devida vênia, não tem o condão de afastar a similitude fática existente entre acórdãos recorrido e paradigma.**

32. Na hipótese vertente, restou comprovado que: (i) a agravante promoveu alteração em seu contrato social para fazer constar a compra e venda de imóveis como uma das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica; e (ii) tempo após

essa alteração, a agravante alterou a classificação da “Fazenda Santa Rosa”, classificando-a como bem do ativo circulante (estoque).

33. Ocorre que o acórdão recorrido desconsiderou esta alteração, vez que restou assentado no voto vencedor que *“suposta atividade empresarial de compra e venda de imóveis CNAE 68.102/01 Compra e venda de imóveis próprios JAMAIS EXISTIU DE FATO, embora de direito constasse nos objetivos sociais da empresa”* (fl. 2.129). Concluindo, assim, que a receita advinda da alienação do imóvel não poderia ter sido tributada como receita operacional, devendo ter sido tributada como ganho de capital:

[...]

34. Já o Acórdão paradigma nº 1301-003.022 assentou que *“Os valores decorrentes da venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens dessa natureza, deve ser tratada como receita bruta da atividade, e não como ganho de capital, se a empresa apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido”*.

35. Assim como no caso sob análise, o acórdão paradigma versou sobre o tratamento tributário dado à receita advinda da alienação de bem imóvel (aqui registrado contabilmente como ativo circulante, estoque) que era empregado na locação imobiliária. Neste caso, a contribuinte, assim como a agravante, tinha como objeto social “a compra e venda de imóveis”.

36. Contudo, o acórdão paradigma adotou solução jurídica diversa, na medida em que excluiu o crédito tributário referente ao ganho de capital na venda do imóvel. Isso porque **entendeu que os valores decorrentes de venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens desta natureza, devem ser tratados como receita bruta da atividade e não como ganho de capital**.

37. Assim, observa-se que tanto na hipótese vertente, quanto no acórdão paradigma (i) as contribuintes tinham como objeto social a compra e venda de imóveis; (ii) as contribuintes procederam com a alienação de bem imóvel, a receita desta operação, por sua vez, foi classificada como receita operacional.

38. **Contudo, foram adotadas soluções jurídicas diversas**. No acórdão paradigma, o colegiado entendeu por exonerar o crédito tributário referente ao ganho de capital na venda do imóvel, já que como a contribuinte tinha como atividade econômica a venda de bens imóveis, os valores percebidos deveriam ser tratados como receita bruta da atividade e não como ganho de capital.

39. Já no caso em análise, o acórdão entendeu que a receita advinda da venda da Fazenda Santa Rosa deveria ser tratada como ganho de capital e não como receita operacional, ainda que a agravante tivesse como objeto social a compra e venda de imóveis.

Há que se reconhecer que assiste razão à Agravante.

O despacho agravado afirma que a interessada teria trazido, em seu recurso especial, descrição do que teria sido decidido pelo voto vencedor diferente daquilo que teria efetivamente sido decidido.

No trecho do recurso especial (§ 57) transcrito pelo despacho agravado, a interessada sustenta que o voto vencedor teria considerado indevida a classificação do imóvel no ativo Circulante. Isso porque o imóvel estava arrendado, gerando renda pela cessão onerosa a terceiros, não sendo bem de estoque.

No trecho do voto vencedor transcrito pelo despacho agravado se lê que a classificação correta do imóvel seria no Imobilizado, porque o imóvel não servia para especulação imobiliária, mas para permitir o desenvolvimento de suas atividades.

Ora, tais afirmações não são incompatíveis. Pelo contrário, se complementam. Ao decidir pela correção da classificação contábil no ativo Imobilizado, tem-se por indevida

da classificação no ativo Circulante. E os fundamentos que conduzem a uma e outra afirmações, embora expressos com palavras diferentes, são em essência os mesmos.

No mais, o próprio despacho agravado reconhece que a situação descrita pela Recorrente é também objeto do acórdão paradigma por ela colacionado, acórdão nº 1301-003.022 (e-fls. 2273/2290), o que aqui se ratifica. Afastada a incompatibilidade entre a situação descrita pela Recorrente e o que foi decidido pelo voto vencedor do acórdão recorrido, há que se dar seguimento ao recurso especial, neste particular.

Com efeito, em ambos os casos discute-se a tributação do resultado auferido na venda de imóvel; em ambos os casos, o imóvel se encontrava locado, gerando renda para sua proprietária. Em ambos os casos discutiu-se qual seria a correta classificação contábil do bem (ativo circulante ou ativo imobilizado). Em ambos os casos, as alienantes eram optantes pelo lucro presumido e se dedicavam à atividade de compra e venda de bens imóveis. No entanto, o acórdão recorrido decidiu pela apuração de ganho de capital, enquanto que o paradigma afirmou a correção da tributação com base nos percentuais aplicáveis ao lucro presumido.

A divergência interpretativa, diante de situações assemelhadas, resta configurada. O agravo deve ser acolhido, no que se refere a esta matéria “(3) natureza da receita advinda da alienação de bem imóvel arrendado ou locado nos casos em que a empresa exerça atividade imobiliária”.

A Contribuinte inicialmente historia, em seu recurso especial, os fatos, a acusação fiscal e a defesa produzida em impugnação, nos seguintes termos:

3. A recorrente teve contra si lavrado Auto de Infração (AIIM) para cobrança de IRPJ e CSLL, referentes à suposta infração de insuficiência de recolhimentos decorrentes de suposto ganho de capital na venda de imóvel apurada nos anos calendários de 2011 e 2012, acrescida de multa de ofício qualificada.

4. A recorrente, três anos após a alteração de seu objeto social para inclusão de atividade imobiliária, considerou o produto da venda de imóvel rural de sua propriedade como receita operacional, submetendo o valor da venda ao percentual de presunção de lucro para o cálculo dos tributos devidos (à época da venda a recorrente era optante pela sistemática de tributação do lucro presumido).

5. Contudo, segundo a Fiscalização, o imóvel alienado em 2011 (“Fazenda Santa Rosa”) deveria ter sido considerado como integrante do “ativo imobilizado” (não-circulante) e, portanto, o valor recebido pela venda do imóvel deveria ter sido tratado como ganho de capital (e tributado com alíquotas totais de 34% sobre o valor total da venda).

6. Nada obstante as motivações do Fisco para a lavratura do auto de infração e lançamento, claramente razão não lhe assiste. Veja-se que a Agropesa foi fundada em 09/03/68, ao adquirir por incorporação dos sócios a área inicial de 45.847 hectares, referente à Fazenda Santa Rosa.

7. A área destinava-se à colonização e contava com incentivos financeiros da SUDAM. No entanto, a grande maioria dos projetos não avançou, seja pela falta de correção monetária dos contratos firmados, seja pelo fato de os sócios não disporem do capital necessário para a respectiva implementação.

8. Posteriormente, com a extinção da SUDAM o projeto ficou à deriva. A falta de recursos financeiros dificultava inclusive a manutenção da propriedade. Por essa razão, a recorrente passou a arrendar parte das terras para pastagem. No entanto, o valor não era o suficiente para cobrir todas as despesas financeiras.

9. Assim, a recorrente teve que desmembrar parte da área da Fazenda Santa Rosa e promover sua comercialização. Tanto o é que a matrícula do imóvel comprova as vendas realizadas pela Agropesa ao longo do tempo. Foram realizadas as seguintes vendas: i) em 29/05/1986 a recorrente vendeu uma área de terras de 9.490,93ha para a empresa Conomali; ii) em 23/05/1990 a recorrente vendeu uma área de terras de 4.997,82ha para o Unibanco AS; e iii) em 05/12/2003, a recorrente vendeu mais uma área de terras de 2.980,1270ha para a empresa Conomali.

10. Apesar de ter sido constituída com o objetivo de desenvolver atividades agropecuárias, tendo em vista que as tentativas de desenvolver a atividade agropecuária foram frustradas, tempo depois de sua constituição, a Agropesa passou a atuar com a venda/arrendamento de parte de suas propriedades.

11. Em meados de 2004, a recorrente firmou contrato de arrendamento para plantio de soja em área de 3.200 hectares de sua propriedade. No entanto, com a crise que se abateu no agronegócio nessa época, os arrendatários desistiram de plantar soja e deixaram a área abandonada, o que gerou o ajuizamento de ação de cobrança⁵.

12. O abandono ocasionado pela quebra do contrato de arrendamento incentivou o movimento dos trabalhadores rurais sem-terra (“MST”) a invadir a propriedade. A reintegração de posse definitiva da área ocorreu somente em 19/11/2007, após grande esforço e altos custos para reverter a invasão.

13. Ante todos estes acontecimentos, os sócios da Agropesa deliberaram por avançar e iniciar com maior efetividade a atividade imobiliária e, em 2008, incluíram a atividade de “compra e venda de imóveis” no estatuto social da empresa. Por outro lado, a fim de impedir que a propriedade ficasse sujeita a novas invasões, a recorrente passou a arrendar pequenas áreas da propriedade.

14. Ante a intenção de venda e à nova atividade empresarial que passou formalmente a ser desempenhada pela Agropesa, a recorrente reclassificou a área de terras registrada na matrícula nº 1.044 como imóvel pertencente ao “Ativo Circulante”, na conta de “estoque de imóvel destinado a venda”. Apesar desse cenário fático perfeitamente demonstrado, o auditor fiscal lavrou o auto de infração sob as seguintes alegações:

(i) Teria havido o arrendamento de uma área de terras que integrava a área total da Fazenda entre os anos de 2011 a 2013;

(ii) A recorrida não teria apresentado a “DIMOB” (declaração de Informações de Operações Imobiliárias) no período de 2008 a 2015, não havendo registro de outras compras e vendas;

(iii) Nas DIPJ’s referentes aos anos-calendários de 2005 a 2012, a atividade preponderante informada era criação de bovinos para corte;

(iv) A sede da recorrente estava localizada na Fazenda Santa Rosa;

(v) A contabilização procedida pela recorrida em 2008 teria contrariado a Resolução CFC nº 1.177/09.

15. Em face da autuação fiscal, a recorrente apresentou impugnação, por meio da qual defendeu que a postura adotada não configurava qualquer infração à legislação tributária, muito menos fraude, tendo em vista que promoveu a inclusão do novo objeto social e reclassificação contábil de imóvel quando decidiu formalmente explorar a atividade imobiliária, estando assim amparada pelas normas contábeis, por entendimento da COSIT e por outras manifestações da própria Receita Federal do Brasil.

16. Por outro lado, quanto à ausência de entrega de DIMOB e à informação equivocada constante na DIPJ, a recorrente argumentou serem irrelevantes tais fatos, vez que configuram, no máximo, descumprimento da obrigação acessória. *(destaques do original)*

Quanto ao dissídio jurisprudencial nominado “economia de tributos constitui propósito negocial”, aduz que:

38. Restou consignado no voto vencedor do Conselheiro Paulo Ciconne que o único motivo pelo qual a Agropesa teria promovido a alteração no contrato social teria sido o de criar a possibilidade futura de submeter a venda do imóvel aos percentuais do lucro presumido, como receita operacional, e que seriam mais interessantes do que a tributação do ganho de capital. Sendo assim, a operação concretizada pela recorrente

⁵ Ação de cobrança nº 826-79.2006.8.11.0019, que tramitou na Vara Única de Porto do Gaúchos/MT.

(alteração do objeto social e a reclassificação contábil decorrente) não teria propósito negocial algum, tendo unicamente o intuito de obtenção de futura redução na carga tributária.

39. Confira-se:

[...]

40. Ou seja, o acórdão recorrido considerou que a conduta perpetrada pela recorrente se deu com o único intuito de reduzir a carga tributária incidente na alienação da Fazenda Santa Rosa, inexistindo, por isso, propósito negocial na alteração societária realizada pela recorrente, razão pela qual o acórdão desconsiderou a operação tal como contabilizada e manteve a autuação.

41. Entretanto, este entendimento diverge frontalmente daquele adotado pelo adotado pelo **Acórdão nº 1401-002.644 (Doc. 03)**, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, cujo julgamento ocorreu em 15 de maio de 2018, de Relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

42. O Acórdão paradigma nº 1401-002.644 restou assim ementado:

[...]

43. O acórdão paradigma tratou de recurso voluntário interposto em face de acórdão da DRJ que manteve o crédito tributário decorrente do ganho de capital que não teria sido oferecido à tributação pela contribuinte, tendo visto a reorganização societária ocorrida no período.

44. Na hipótese tratada no acórdão paradigma, teriam ocorrido reorganizações societárias a fim de deslocar a ocorrência do ganho de capital para as pessoas físicas, com o intuito reduzir o valor devido a título de tributo. Assim, o lançamento foi fundamentado no entendimento de que o ganho de capital deveria ser reconhecido e tributado pela empresa (holding familiar) e não pelas pessoas físicas. A cisão parcial desta holding familiar não teria o condão de deslocar a ocorrência do ganho de capital para as pessoas físicas.

45. A fiscalização considerou que a intenção da contribuinte foi de criar uma pseudo situação que se enquadrasse numa tributação mais benéfica, de forma a evitar a subsunção do negócio praticado ao fato impositivo, para suprimir o IRPJ e a CSLL.

46. Verifica-se que o fato tratado tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão paradigma, referia-se a auto de infração lavrado por ter a fiscalização desconsiderado a operação realizada pela contribuinte, por entender que o único intuito seria o de reduzir a carga tributária.

47. Contudo, a solução jurídica dada pelo acórdão paradigma diverge frontalmente daquela adotada pelo acórdão recorrido, na medida em que este Conselho, no acórdão paradigma, extinguiu o crédito tributário por entender que a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial. Veja o detalhamento do voto:

[...]

48. Resta demonstrada a divergência entre acórdãos recorrido e paradigma. Vejamos:

[...]

49. O acórdão recorrido diverge ainda do entendimento adotado pelo **Acórdão nº 1401-002.835 (Doc. 04)**, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, cujo julgamento ocorreu em 15 de agosto de 2018, de Relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

50. O Acórdão paradigma nº 1401-002.835 restou assim ementado:

[...]

51. No acórdão paradigma, assim como no acórdão recorrido, a fiscalização concluiu que inexistiu propósito negocial. O contribuinte teria objetivado o deslocamento da

sujeição ativa tributária, a fim de reduzir o valor devido a título de tributos. Assim, o Fisco desconsiderou as operações societárias realizadas pelo contribuinte.

52. Contudo, o acórdão paradigma deu solução jurídica diversa daquela adotada pelo acórdão recorrido, já que entendeu que a busca de eficiência fiscal em si configura propósito negocial, não havendo se falar em desconsideração das operações societárias realizadas pelo contribuinte.

53. Vejamos:

[...]

54. Resta, portanto, configurada a divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma. Vejamos:

[...]

55. Dessa forma, tendo sido demonstrada a similitude fática existente entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas (acórdãos nº 1401-002.644 e 1401-002.835), bem como a evidente divergência na aplicação do direito existente entre eles, o conhecimento do presente recurso especial é medida que se impõe. *(destaques do original)*

No ponto acerca da “natureza da receita advinda da alienação de bem imóvel arrendado nos casos em que a empresa exerça atividade imobiliária”, a Contribuinte assim demonstra o dissídio jurisprudencial:

57. Restou consignado no voto vencedor que a classificação do imóvel no circulante era indevida, eis que, apesar da atividade de compra e venda de imóveis estar prevista no estatuto social, nunca teria existido de fato, eis que o imóvel estava arrendado, gerando renda pela cessão onerosa a terceiros, não sendo bem de estoque, assim. Concluiu, assim, pelo não provimento do recurso voluntário.

58. Entretanto, o entendimento firmado pelo acórdão recorrido é divergente daquele adotado pelo **Acórdão nº 1301-003.022 (Doc. 05)**, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, cujo julgamento ocorreu em 16 de maio de 2018, de Relatoria do Conselheiro Roberto Silva Junior.

59. O **Acórdão Paradigma nº 1301-003.022** restou assim ementado:

[...]

60. Assim como no caso sob análise, o acórdão paradigma versou sobre o tratamento tributário dado à receita advinda da alienação de bem imóvel (aqui registrado contabilmente como ativo circulante, estoque) que era empregado na locação imobiliária. Neste caso, a contribuinte, assim como a recorrente, tinha como objeto social "a compra e venda de imóveis".

61. Contudo, o acórdão paradigma adotou solução jurídica diversa, na medida em que excluiu o crédito tributário referente ao ganho de capital na venda do imóvel. Isso porque entendeu que os valores decorrentes de venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens desta natureza, devem ser tratados como receita bruta da atividade e não como ganho de capital. Veja o detalhamento da questão no voto:

[...]

62. De pronto, conclui-se que o Acórdão Paradigma deu solução jurídica diversa da conclusão adotada pelo acórdão recorrido, veja-se:

[...]

63. Dessa forma, tendo sido demonstrada a similitude fática existente entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma (acórdão nº 1301-003.022), bem como a evidente divergência de direito existente entre eles, o conhecimento do presente recurso especial, no que tange ao ganho de capital decorrente da alienação de bem imóvel, é medida que se impõe. *(destaques do original)*

No mérito, assim estrutura sua defesa:

2.1 - DA INDEVIDA AUTUAÇÃO POR FRAUDE

64. A decisão recorrida adota como pressuposto lógico para suas conclusões **elementos indiciários**⁶. Tal circunstância deixa evidente que não há respaldo para a manutenção da presente autuação, por duas principais razões. Em primeiro lugar, ao basear-se em indícios, a decisão deixa claro que não há prova suficiente para afirmar que a operação foi fraudulenta.

65. A afirmação inicial da decisão de que o seu fundamento são indícios é prova cabal de que a decisão foi orientada pela melhor narrativa em distância da verdade dos fatos. O que a Fiscalização fez foi colacionar elementos isolados que estão concatenados em uma narrativa em que, simplesmente, não representam a realidade.

66. Em segundo lugar, se, por um lado, a decisão diz serem necessários indícios veementes para o alcance da conclusão de irregularidade baseada em indícios, (ressalta-se: não em provas), de outro lado, falha ao encontrá-los. Deve-se observar que a autuação por fraude, por se tratar da aplicação de norma com caráter sancionador, comporta apenas interpretação restrita⁷, de modo que para sua aplicação não podem subsistir dúvidas sobre os fatos.

67. A principal linha argumentativa da Fiscalização reside na presunção de que a recorrente teria alterado o seu objeto social fictamente, premeditando a venda do imóvel. Contudo, como uma alteração no objeto social da empresa realizada 3 anos antes do negócio jurídico contestado (destaca-se: 3 anos antes!) seria um ato preparatório para a venda de um imóvel?

68. É evidente que a alteração do objeto social não se deu na antessala de uma operação para a venda do imóvel. Tal alteração representava a vontade livre dos sócios da Recorrente Agropesa em alterar o objeto social para incluir a compra e venda de imóveis e, com isso, ir a mercado para desenvolver essa atividade. Repise-se que apenas 3 anos após a referida mudança é que a primeira operação ocorreu!

2.2 – DA ALTERAÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA

69. A alteração do objeto social da Empresa para incluir, além das atividades que já realizava, a compra e venda de imóveis, externaliza a intenção da Administração em diversificar suas atividades, diante de insucessos anteriores. Essa decisão não possui nenhum tipo de ilicitude.

70. Eventual vantagem tributária conferida às empresas que atuem no ramo imobiliário é acidental. Trata-se, na verdade, de uma opção conferida pelo ordenamento. É dizer: ao contribuinte que opte por se organizar através de pessoa jurídica cujo objeto social seja imobiliário foi ofertado um tratamento fiscal menos oneroso para o resultado da venda de imóveis, qual seja, **a tributação pelo lucro presumido para empresas que atuam no ramo imobiliário**.

71. Ora, diante da possibilidade conferida pelo próprio ordenamento, o contribuinte, orientado por essa opção mais benéfica, reorganiza seus negócios, precifica seus imóveis e planeja suas atividades futuras. Não há como se entender ilícita a organização das atividades de uma empresa, por aderir a um regime tributário menos oneroso. Isso configuraria o impedimento de auto-organização das empresas e da movimentação das atividades econômicas.

⁶ “(...)No processo administrativo, se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada aquela que se apoia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador. (...) Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio, ou da atividade mental, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido. Presentes os caracteres de gravidade, precisão e concordância, prestam-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova. (...)”

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário – São Paulo: Dialética, 2004. p 233.

72. Nesse sentido, a orientação do CARF é no sentido de que a organização das atividades de uma empresa para adoção de um regime tributário mais benéfico, por si só, não configura ilicitude. Veja-se:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. **O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.** Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática. Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial (...) (CARF, Recurso Voluntário nº 16561.720111/2014-24, Acórdão nº 1401-002.644, julgado em 15/05/2018.)

73. Admitir o oposto, seria entender que a norma que proporciona um incentivo, com um tratamento fiscal mais benéfico, no intuito de aquecer o mercado imobiliário por exemplo, se utilizada pelo contribuinte, poderia resultar em uma sanção. Essa postura é manifestamente contraditória e, conforme já demonstrado, já foi rechaçada pelo CARF.

74. No que se refere ao critério de habitualidade trazido pela decisão, é demasiada a subjetividade na tentativa de defini-lo. A despeito de toda a argumentação fática construída no relatório de fiscalização, em momento algum foi apontada a base legal capaz de trazer requisitos para a definição da habitualidade pretendida pela Fiscalização. Isso porque, não existe regra que imponha a observância de uma frequência mínima na aquisição e na venda desses bens, como forma de assegurar a referida habitualidade.

75. Qual o critério adequado para se entender que o exercício da atividade é habitual? Deveria a Recorrente ter realizado uma venda por ano? Ou seria uma venda por mês? Ou, quem sabe, uma a cada 2 anos e meio? É impossível que se estabeleça esse critério. O que há de prevalecer, obviamente, é a análise de todo um contexto, de maneira lógica e razoável.

76. Não é razoável que se exija que, para a inserção da atividade imobiliária no estatuto social de uma empresa, antes de fazer a alteração no objeto social, a empresa tenha vendido vários imóveis. A primeira venda efetuada pela empresa sempre será considerada não habitual. Tal fenômeno ocorrerá por uma simples e óbvia razão: antes da primeira venda, outra não terá ocorrido. Admitir o contrário seria considerar que a atividade de uma empresa deve ficar restrita à sua atividade inicial.

77. Importa destacar que a Empresa Agropesa, após o lançamento impugnado e cuja decisão de manutenção é objeto do presente Recurso Voluntário, em continuidade a suas atividades, **adquiriu em 2017 dois imóveis para fins de revenda, sendo um em Porto dos Gaúchos – MT e outro em Porto Alegre – RS**, conforme matrículas em anexo (**Doc. 06**).

78. Esses imóveis, como não poderia deixar de ser, estão registrados no estoque da Recorrente, conforme balanço analítico do exercício de 2017 e razão contábil em anexo (**Doc. 07**), pois destinados à comercialização. Portanto, não há fundamento algum na afirmação da Fiscalização de que a única operação realizada pela Recorrente foi a venda da Fazenda Santa Rosa, restando caracterizada a dita habitualidade das atividades. Foi, sim, a primeira, mas não a única, e muito menos a última.

79. Ora, a empresa que está diante do insucesso de suas atividades originais não poderia diversificar as suas atividades, adaptando-se à situação do mercado? Seria necessário que a empresa fosse extinta, devolvidos os bens aos sócios e nova empresa – aí sim com o objeto social pretendido – constituída? A resposta obviamente é negativa. Desse modo, a reorganização de uma empresa aproveitando os benefícios que a lei lhe confere não pode ser caracterizada como um ato ilícito.

80. Portanto, os fundamentos apontados pela Recorrente levam à conclusão de que a presente autuação não possui respaldo algum. Na verdade, a Fiscalização fez uma

compilação de fatos com o fim de construir uma narrativa descomprometida com a verdade. Essa orientação não pode prevalecer!

2.3 - DA CLASSIFICAÇÃO DO IMÓVEL COMO ATIVO CIRCULANTE

81. Sob o aspecto contábil, a Fiscalização, ao exigir a classificação contábil da Fazenda no ativo imobilizado, simplesmente ignorou que desde 2008 a empresa não obtinha mais receita decorrente da atividade rural e que, em seu objeto social, já havia a inclusão da atividade de compra e venda de bens imóveis, desde 27/05/2008, conforme ata de assembleia que ora segue anexa (**Doc. 08**), o que torna obrigatória a contabilização como estoque de bem imóvel que se pretende vender (como de fato, anos depois, veio a ocorrer).

82. Ora, tendo em vista que a Empresa modificou suas atividades, naturalmente procedeu à mudança do estatuto social e, conseqüentemente, registrou a reclassificação da Fazenda Santa Rosa.

83. Nesse sentido, a Resolução do CFC NBC TG 31, em seu “Apêndice A: definição de termos”⁸ dispõe o seguinte:

Ativo circulante é o ativo que satisfaz **a qualquer um** dos seguintes critérios: (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no curso normal do ciclo operacional da entidade; (b) **é mantido essencialmente com o propósito de ser negociado**; (c) espera-se que seja realizado no período de até doze meses após a data do balanço; ou (d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou seu uso tenha limitações para a liquidação de passivo durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço

(...)

Ativo não circulante é um ativo que não satisfaz à definição de ativo circulante.

84. Essa definição constante na Resolução do CFC prevê que **não atendidos todos os requisitos para se classificar como ativo circulante, somente então seria um ativo não circulante**. Logo, não é a definição *a contrario* de ativo imobilizado, pretendida pela decisão de primeira instância, que define o que é ativo circulante, pois há uma definição específica de circulante preliminar à definição de não circulante.

85. Portanto, tendo em vista que a Empresa mudou suas atividades e pretendia vender a Fazenda Santa Rosa, corretamente reclassificou o imóvel. Sobre esse ponto, destaca-se a orientação da Solução de Consulta Nº 254 da COSIT referente à adequação/alteração das atividades da empresa e registro de bens para venda no estoque:

(...) é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos e compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, **a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda**, tanto aqueles adquiridos com o propósito comercial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

(...)

seria de surpreender que a legislação tributária condicionasse a incidência da margem presumida sobre as receitas da atividade imobiliária ao momento de aquisição dos imóveis destinados a venda.

(...) formado o estoque de imóveis para venda, a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária, optante pelo lucro presumido, deverá considerar como

⁸ Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (NBC TG 31– Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada). Disponível em:
[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG31\(R4\)&arquivo=NBCTG31\(R4\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG31(R4)&arquivo=NBCTG31(R4).doc)

receita bruta o montante recebido pelos bens vendidos, (...) **Torna-se irrelevante, portanto, o fato de o imóvel comercializado ter sido adquirido em época anterior, quando a atividade imobiliária ainda não figurava nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica.**

86. Resta evidente que a reclassificação do imóvel diante da intenção de comercializá-lo é medida legítima, permitida e inclusive determinada pelo ordenamento jurídico e pela melhor prática contábil.

87. A partir da inclusão da atividade de compra e venda de bens imóveis no objeto social, em 2008, manifesta-se a intenção sobre a real possibilidade de vender o ativo existente à época e que atende ao novo objeto. **Veja-se que desde 2008 já não mais havia qualquer receita de atividade primária rural, não mais havendo a utilização dos imóveis para a produção ou fornecimento de mercadorias. O imóvel foi arrendado apenas para evitar novas invasões de terra ocorressem. Conforme planilha de fl. 147 do PAF, foram apenas 3 exercícios de receita de arrendamento, quando então finalmente houve a venda do bem.**

88. E por que a reclassificação deveria ter sido feita, como de fato o foi? A resposta é simples: o registro da Fazenda Santa Rosa como ativo imobilizado permaneceu até 2007, último ano em que a Recorrente teve receita relativa a atividade primária rural.

89. Quando em 2008 o objeto social passa também a ser o de compra e venda de bens imóveis, este ativo, **que até então tinha fim preponderante relativo à exploração da atividade rural, passa a ser mantido como ativo para venda no curso normal dos negócios e, não caberia outra representação na contabilidade que não fosse a de ativo circulante/estoques.**

90. Portanto, foi a intenção da administração que orientou a decisão de fazer as alterações necessárias no objeto social, com a consequente reclassificação do imóvel, e não uma suposta existência de proposta de compra do imóvel. Evidência incontestável disso é que a venda ocorreu somente 3 anos após a alteração do objeto social!

91. Ademais, como já demonstrado, **a Recorrente é empresa imobiliária em atuação até os dias atuais, tendo recentemente adquirido imóveis para a venda e que, obviamente, constam em seus estoques.** (destaques do original)

Pede, assim, que seja *extinto o crédito tributário advindo do lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, referente à infração de insuficiência de recolhimentos de ganho de capital na venda de imóvel, apurada nos anos calendários de 2011 e 2012.*

Depois da tentativa infrutífera de ciência das responsáveis por via postal (e-fls. 2342/2343), foi promovida a ciência de ambas por edital em 26/12/2019 (e-fls. 2347/2348), mas elas não se manifestaram nos autos.

Os autos foram remetidos à PGFN em 18/02/2021 (e-fls. 2414), e retornaram em 02/03/2021 com contrarrazões (e-fls. 2415/2428) nas quais a PGFN defende a manutenção da exigência porque:

Contudo, a alteração do objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado não circulante para o circulante.

O Fiscal autuante ressaltou que quando a Contribuinte incluiu a atividade imobiliária no rol de seus objetos sociais, ainda em 2008, e classificou tal imóvel como ativo circulante, procedeu a manobra fraudulenta, vez que não exerceria, de fato, atividade imobiliária, apesar de praticar o arrendamento de suas terras e ter provido, pontualmente, a venda de algumas glebas de terras, esporadicamente.

As receitas decorrentes da alienação de bens do ativo permanente (ativo não-circulante) são sujeitas a tributação na forma de ganho de capital. No caso do lucro real, o ganho de

capital é acrescido ao resultado operacional, incidindo sobre o total as alíquotas de IRPJ e CSLL.

[...]

Quando se cuida de definir se determinado bem integra o ativo permanente ou circulante de uma empresa, não basta verificar a forma como ele foi registrado em sua contabilidade. Uma vez que a legislação tributária dá tratamentos distintos a tais bens, há certas situações que devem ser avaliadas com cautela pela autoridade fiscal, com vistas a evitar fraudes.

O argumento da recorrente então é o de que a mera reclassificação contábil de um bem, de ativo permanente para ativo circulante, precedida da alteração do objeto social da empresa, permitiria mudar a regra tributária incidente sobre o valor auferido com a alienação do imóvel em questão, denominado Fazenda Santa Rosa.

Entretanto, evidentemente, esse tipo de raciocínio formalista não encontra mais guarida na jurisprudência do CARF. Ao contrário, há que se verificar se os fatos efetivamente fundamentam e justificam a afirmação de que a receita decorre de venda de bens ou se se trata de ganho de capital.

A respeito desse tipo de “planejamento tributário” ora em exame, a jurisprudência do CARF se orienta para, mediante avaliação das provas constantes do processo, verificar se o contribuinte realmente realiza habitualmente a atividade econômica de compra e venda de bens ou direitos, para então justificar uma eventual reclassificação contábil de ativo. Transcreve-se, abaixo, ementa de dois acórdãos que tratam de situações análogas à presente, em que o contribuinte procurou, mediante operações societárias, “escapar” da regra de tributação do ganho de capital no âmbito do lucro presumido. Confira-se:

[...]

No caso em tela, é fato incontroverso que a recorrente jamais realizou a atividade de compra e venda de bens, tratando-se, portanto, a reclassificação contábil e a mudança no objeto social de atos sem nenhuma base fática. Não correspondem, esses atos, a uma verdadeira adaptação da contabilidade e do objeto social da empresa a uma efetiva atividade econômica.

Ou seja, a alteração no objeto social da Agropesa não decorre de um efetivo exercício da atividade de venda de bens. Trata-se, portanto, de declaração não verdadeira e que não pode ser utilizada para afastar a norma que prevê a tributação da receita auferida com a venda do imóvel como ganho de capital.

Sabe-se que é direito legítimo do contribuinte, garantido constitucionalmente, organizar e reorganizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar.

Não obstante, cabe sempre notar a obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados. Portanto, não se discute a existência do direito de auto-organização negocial, mas sim qual o limite deste direito, qual a fronteira de seu exercício, enfim, até que ponto pode o contribuinte chegar validamente amparado pela autonomia de vontade.⁹ Coaduna a jurisprudência com o entendimento exposto, in verbis:

[...]

Leciona Marco Aurélio Greco¹⁰:

“.... creio que há um outro aspecto a ser ponderado, quando se examina o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente à existência do direito, mas sim ao seu uso, ao modo de seu exercício. **A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de organizar sua vida, este direito pode ser**

⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães, Coordenador. Planejamento Tributário. Artigo: Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação. Reinaldo Pizolio. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2004, pág. 167.

¹⁰ Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo, Dialética, 1998, p. 123

utilizado pelo contribuinte sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer ‘planejamento’ é admissível?”

Resposta: nenhum direito é ilimitado, ou seja, todo direito subjetivo encontra limites, no mínimo e em última análise no momento em que o seu exercício passa a configurar violação de direito. Marco Aurélio Greco também esclarece que a liberdade de iniciativa não é absoluta, e encontra limitações na própria Constituição Federal (Planejamento Tributário, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2008):

[...]

Invoca as razões de decidir do voto vencedor do acórdão recorrido, e assevera que *sob qualquer ótica que se observe a questão, tendo em vista que a alteração societária revelou-se ato meramente formal, com o único intuito de reduzir a carga tributária, sem qualquer propósito negocial, correta a autuação em razão do ganho de capital por alienação de bem do ativo imobilizado, devendo ser mantido o acórdão atacado, negando-se provimento ao seu recurso especial.*

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Em 16/04/2021 a Contribuinte apresentou a petição de e-fls. 2433/2436, na qual *requer a juntada da Solução de Consulta COSIT nº 74, de 04 de março de 2021, destacando o item “b” de suas conclusões e argumentando que:*

Nesse sentido, veja-se que, da mesma forma como no caso da ora Peticionária – no qual, antes da reclassificação como ativo circulante e venda, o imóvel vendido estava arrendado (locado) a terceiro e, por isso, estava classificado como ativo não circulante –, a Receita Federal do Brasil conferiu idêntica interpretação à situação objeto dessa Solução de Consulta, entendendo que efetivamente os imóveis mantidos para aluguel e classificados como não circulantes devem ser transferidos para o ativo circulante a partir do período que estiverem disponíveis para venda:

Pede, assim, que *em acréscimo as razões já aduzidas nos autos*, seja provido o recurso especial e desconstituído o *débito fiscal lançado no auto de infração ora combatido.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte questiona a admissibilidade do recurso fazendário inicialmente em razão de o acórdão recorrido estar *de acordo com a Súmula CARF nº 14*. Contudo, nada neste sentido está consignado no voto condutor do acórdão recorrido, até porque não se trata, aqui, de imputação de omissão de receitas, mas sim de insuficiência de recolhimento do resultado da alienação de imóvel, porque tributada como receita da atividade no âmbito do lucro presumido e não como ganho de capital.

Quanto à *impossibilidade de revolvimento de matéria fático-probatória em sede de recurso especial*, tal não se verifica se os acórdãos comparados são editados a partir de contextos fáticos semelhantes. Assim, importa analisar a objeção final da Contribuinte, no sentido de o Colegiado que proferiu os paradigmas ter se debruçado sobre operações diversas, localizando-se a divergência na *formação da convicção da Autoridade Julgadora decorrente da valoração de conjunto probatório de força probante diversa*

O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, vencedor no afastamento da qualificação da penalidade, mas vencido no mérito da exigência, refutou os diversos pontos da acusação fiscal, em especial a reclassificação do imóvel do Ativo Imobilizado para o Ativo Circulante em 2008, quando incluído no objeto social da autuada a atividade de *compra e venda de imóveis próprios*, destacando que ela não mais exerceu a atividade agropecuária e arrendou as pastagens em janeiro/2011. Observou, assim, que o procedimento contábil de reclassificação foi correto, e que muito se distanciou, no tempo, da efetiva alienação, ocorrida em setembro/2011, bem como relevou o fato de a Contribuinte não ter exercido qualquer outra atividade imobiliária após a alteração de seu objeto social, por inexistir vedação legal neste sentido. Referiu a Solução de Consulta COSIT nº 254/2014, destacou que o *arrendamento de pasto constitui atividade imobiliária e não rural* e que a *exploração locatícia* é compatível com a *intenção essencial de venda* do imóvel e enfrentou outros aspectos da acusação fiscal já adentrando à motivação para qualificação da penalidade nos seguintes termos:

Curioso notar que o fundamento da infração colhida e da acusação de *fraude* desconsiderou todas as informações e classificações sobre o objeto social da Contribuinte, constante em Estatuto Social, assim como em sua contabilidade, para prestigiar as supostas constatações referente ao exercício de *fato* das atividades empresariais. Ora, eis aqui critério que privilegia a *substância* sobre a *forma*, largamente adotado pela Fiscalização.

Nesse sentido, conferindo, mais uma vez, todo o respeito devido e admiração à Autoridade Fiscal (que procedeu a trabalho fiscal muito claro e hígido), toda essa argumentação referente as informações prestadas em DIPJ e a ausência de transmissão de DIMOB colidem frontalmente com a premissa e a lógica adotada em outras passagens das Autuações, as quais refutam e desconsideram os elementos formais apurados, reforçando, assim, a sua irrelevância para a matéria efetivamente apurada.

Dessa forma, considerando tudo aquilo anteriormente exposto, não existe qualquer infração e muito menos *fraude* na conduta da Contribuinte de alterar seu objeto em 2008, para contemplar a *compra e venda de imóveis próprios*, devidamente cambiando a classificação contábil de sua fazenda para *Ativo Não Circulante*, tratando o produto de sua venda ocorrida em 2011 como *receita bruta operacional*, submetendo-o ao percentual de presunção da dinâmica do Lucro Presumido.

Em face da improcedência do lançamento de ofício, restam prejudicadas as matérias referentes à qualificação da multa de ofício e da sujeição passiva das *diretoras*, inclusive aduzidas em Apelos individuais, cujo o conhecimento também se prejudica.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte, reformando o v. Acórdão recorrido para cancelar o lançamento de ofício, exonerando-se integralmente o crédito tributário correspondente.

Caso vencido, em relação à multa qualificada, pelas mesmas razões acima expostas, que afastam a ocorrência de fraude, tratando-se o litígio, no máximo, de divergência plausível de interpretação de normas contábeis e tratamento fiscal, voto por reduzi-la para a monta ordinária de 75%. (*destaques do original*)

O dissídio jurisprudencial foi admitido em face do paradigma nº 1401-002.041 no qual, por voto de qualidade, foi mantida a qualificação da penalidade, *vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva*. O redator do voto vencedor, ex-Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa observou que:

A fiscalização justificou a aplicação da multa de ofício qualificada com base no seguinte trecho constante no TVF (e-fls. 41 e 42):

DA MULTA QUALIFICADA

48. Demonstrado que **não ocorreu a efetiva alteração dos objetivos sociais da empresa, tendo sido ardilosamente formalizados documentos exclusivamente para validar a economia tributária**, fica caracterizada a simulação e o evidente intuito de fraude, a justificar uma penalidade agravada.

49. Sabe-se que a realização de atos simulados configura a conduta tipificada na legislação vigente como sonegação. A prática simulatória é a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais (art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964). **No caso concreto está patente que o contribuinte tentou enganar, esconder os reais fatos e iludir esta fiscalização.** Claro está a presença do dolo na simulação. O esquema adotado buscou, essencialmente, propiciar a evasão de tributos. Na situação encontrada, a vontade de diminuir a carga tributária levou a empresa a adotar procedimentos que escapam dos limites estabelecidos na legislação.

50. Restando provada a manifesta intenção do contribuinte de obter vantagens indevidas em matéria tributária, estando presente o dolo e a má-fé, com a adoção de procedimentos desprovidos de documentação idônea, visando mascarar a ocorrência de fato gerador de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, enseja-se a aplicação da multa qualificada prevista no atual art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, assim disposta:

[...]

A simulação relativa ou dissimulação, imputada pela fiscalização às operações desenvolvidas pela recorrente, encontra amparo legal no caput e § 1º do art. 167 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

[...]

Ou seja, o contribuinte tem o direito de buscar a melhor forma de apuração de suas obrigações fiscais, mas o fisco tem o dever de desqualificar operações quando caracterizadas como abusivas. Isto foge um pouco do conceito de legalidade, do pilar da regra legal de que "tudo que não é proibido, é permitido", pois o fisco pode considerar condutas abusivas e pode descaracterizá-las quando entender que extrapolaram à permissão constitucional do direito à liberdade de contratar.

Entretanto, essa descaracterização não deve ensejar, de plano, a qualificação da multa de ofício por sonegação, fraude ou conluio. Mesmo que seja constatada uma simulação no desenrolar da operação societária, o fisco deve ir além, deve buscar um "algo a mais", que é a intenção dolosa do agente em praticar tal conduta.

[...]

O elemento dolo não é representado pelos atos praticados, pela exteriorização destes; característica marcante dos elementos objetivos do tipo penal. O dolo é representado pelo elemento subjetivo do tipo, que se perfaz pela intenção do agente em praticar tal conduta, descrita na norma como ilícita. Para a sua configuração, dever-se-ia buscar internar-se em mens do praticante da conduta para perceber qual era a sua intenção, se lícita ou ilícita. Entretanto, como isso não é possível, busca-se interpretar a exteriorização dos atos e, assim, constatar se houve, ou não, má-fé na prática da conduta.

E a exteriorização dos atos converge para a **intenção da venda do ativo em momento anterior à operação societária que alterou o objeto social da recorrente**, que é o fundamento principal que me fez render aos argumentos da fiscalização.

A DRJ muito bem fundamentou seu voto para manter a multa qualificada, os quais reproduzo e adoto como razões de decidir:

Em apertada síntese, tem-se que, apesar de se tratar da alienação (i) de um bem não circulante, (ii) em caráter não habitual, (iii) **com outorga de opção de compra contratada em 2006, a autuada, devidamente assistida por escritório de consultoria tributária, (a) formalizou, em 2010, atos societários com o**

intuito de inserir no objeto social da pessoa jurídica atividade manifestamente não exercida, com o propósito único de fazer aparentar que o negócio jurídico de alienação, iniciado em 2006 e finalizado em 2010, decorreria do exercício da comercialização de ativos minerários e (b) ofereceu à tributação a décima parte, aproximadamente, dos valores totais devidos, como se vê na planilha de fl. 50. A elisão fiscal foi exaurida com a apresentação da DIPJ2011 à RFB, onde foi declarado pela CMP FERRO que a receita obtida por meio da alienação estava sujeita à aplicação dos coeficientes de 8% e 12%, face à suposta natureza operacional da cessão.

De fato, os elementos que caracterizam a ocorrência de simulação no caso concreto são bastante evidentes, em que pese o esforço despendido pelas impugnantes na defesa da tese de que a receita auferida pela CMP FERRO reflete natureza operacional.

Em primeiro plano, tem-se que **a alteração havida no objeto social da CMP FERRO, registrada na junta comercial em 10/02/2010 e supostamente relativa a evento societário realizado em 30/12/2009, é totalmente incompatível com o objeto da ação judicial movida pelas sócias SUZANA e IZABELA, qual seja, a dissolução da sociedade em face da “absoluta inexistência de afeição societária para a continuidade das sociedades existentes entre as partes” (ver fl. 4888).** Nesse particular, merece destaque o excerto a seguir, extraído da impugnação apresentada pela sócia SUZANA RODRIGUES DE MELLO (ver fl. 4892):

É oportuno dizer que todos esses atos cometidos pelos irmãos Walter e Roberto tinham uma razão de ser. É que, pouco após serem perpetrados, a Companhia Vale do Rio Doce deveria pagar R\$ 160 milhões a uma das subsidiárias do grupo, a CMP Ferro (ora autuada), em face da venda do direito minerário, que foi o "pano de fundo" que embasou a presente atuação fiscal.

Diante do quadro de absoluta deslealdade e truculência perpetrados pelos irmãos Walter e Roberto ao longo da vida, pelo fato de a Impugnante e sua irmã não poderem sequer ter acesso aos livros e documentos fiscais da empresa das quais são sócias, e na certeza de que, caso não agissem rápido, jamais seriam beneficiadas com a venda do direito minerário em questão, a Impugnante e sua irmã recorreram ao Judiciário e obtiveram decisão liminar para que o valor da venda, ao invés de ser pago diretamente à empresa administrada pelos irmãos Walter e Roberto, fosse depositado em juízo (doc. 3). O que foi observado pela Vale. [Grifei]

Além disso, a DRJ muito bem dissertou sobre a **incompatibilidade da atividade de venda e compra de ativos minerários com o ordenamento jurídico brasileiro**. Apresento trechos de seu voto e também adoto como fundamento para a manutenção da multa qualificada:

[...]

Ademais, não acho que o argumento da publicidade dada aos atos societários seja suficiente para afastar a natureza dolosa da conduta praticada, capaz de exonerar-la da imputação da multa qualificada.

Entendo que a publicidade é um instrumento que deve ser sopesado ao se analisar uma operação societária. Por vezes, a publicidade "protege" os contratantes de alguma imputação fraudulenta/dolosa, devolvendo ao fisco a obrigação de buscar outros elementos para caracterizar a fraude. Por outras vezes, entretanto, não servem para sequer resguardar os contratantes de eventuais atribuições de fraude. Penso assim, pois, em um exemplo bem esdrúxulo, mas que serve para ficar na mente, posso citar o caso de um homicida, que divulga informação de que vai matar determinada pessoa. Quando o faz, não pode pedir pela redução/mitigação de pena só porque deu ampla publicidade de seu ato. Tal ato, não vai deixar de ser doloso em razão disso.

Logo, a publicidade dada aos atos societários, no caso concreto, não teve o condão de afastar a intenção de praticar a conduta fraudulenta, por parte da recorrente e de seus sócios. *(grifos do original, negritos acrescidos)*

Note-se que para além da questão específica da artificialidade presente na forma como se processou a alienação de ativos minerários, a simulação foi afirmada em razão de a *intenção da venda do ativo ser **anterior** à operação societária que alterou o objeto social da recorrente*. A outorga de opção de compra já existia desde 2006, e a alteração do objeto social – promovida mediante operação societária que foi, inclusive, questionada pelas sócias como acima referido – somente se verificou em 2010, quando finalizado o negócio jurídico de venda, evidência de que se tratava de inclusão no objeto social de *atividade manifestamente não exercida*.

No presente caso, como antes demonstrado, a alteração do objeto social ocorreu em 2008, há discussão se a atividade de arrendamento exercida a partir de janeiro/2011 corresponderia, ou não, a atividade imobiliária, e a alienação do imóvel somente se verificou em setembro/2011, sem qualquer indicação, pela autoridade fiscal, de que a negociação fosse anterior à alteração do objeto social. Esta alteração foi questionada, apenas, em razão de a atividade imobiliária não ter sido exercida antes da alienação do imóvel em setembro/2011. Veja-se, para maior clareza, a motivação expressa pela autoridade fiscal para qualificação da penalidade nestes autos:

No caso em tela houve fraude no enquadramento do imóvel Fazenda Santa Rosa no Ativo Circulante uma vez que estava sendo explorado através do arrendamento do pasto e era a sede administrativa da sociedade desde a sua constituição. Ademais a inclusão da atividade de compra e venda de imóveis no objeto social da sociedade objetivou exclusivamente justificar tal enquadramento do imóvel como mercadoria, uma vez que a atividade nunca foi exercida pela sociedade.

Na mesma linha são as referências destacadas pela PGFN do voto vencedor do acórdão recorrido, que para afirmar o cabimento do principal exigido assim consignou:

Todos estes fatos permitem compor um quadro no qual, sem sombra de dúvidas, entendendo que a atividade à qual historicamente se dedicava já não produzia os resultados esperados ou antevendo a possibilidade de realizar a venda do imóvel que servia de amparo à produção agropastoril da entidade, projetou-se a mudança do objeto social e transferência do bem do imobilizado para o circulante de forma a propiciar como veio a ocorrer a tentativa de tributar os valores devidos de IRPJ e de CSLL bem abaixo do efetivamente devidos

Diga-se, não houve efetivo propósito negocial algum, apenas e tão somente a visão futura de uma redução na carga tributária. Só isso.

Como bem alertado por Edmar Oliveira Andrade Filho:“(...) o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado como business purpose válido”.

(...)

Ou seja, a suposta atividade empresarial de compra e venda de imóveis CNAE 68.102/01 Compra e venda de imóveis próprios JAMAIS EXISTIU DE FATO, embora de direito constasse nos objetivos sociais da empresa e contabilmente a recorrente tivesse procedido à sua contabilização como "circulante", retirando-o do "não circulante imobilizado".

Certo que esta operação contábil pode ser feita, como bem alertado pelo voto do Relator⁵, porém, como exaustivamente visto, esta metodologia deve se circunscrever aos casos em que se estiver diante de efetiva operação de compra e venda de imóveis, o que, certamente, não ocorreu, não se podendo aceitar que um bem saia do imobilizado

onde sempre esteve e se prestava à manutenção das atividades da empresa para o circulante somente porque a entidade projeta a possibilidade de sua negociação.

Em outras palavras, a contabilidade, como o direito, é uma ciência regida por normas e princípios que se sucedem e se perpetuam ao longo do tempo, não sendo crível nem viável que, simplesmente por conveniência societária ou fins tributários, se subverta toda a lógica historicamente contextualizada de seus conceitos e preceitos.

No caso, a recorrente possuía uma propriedade agrícola de grande dimensão e que servia não para especulação imobiliária mas para permitir o desenvolvimento das suas atividades, no caso exploração agropecuária criação de gados de corte, levando a que a classificação contábil de tal bem, COMO NÃO PODERIA DEIXAR DE SER, se fizesse no Imobilizado, por força não apenas das normas contábeis, mas também do artigo 179, IV, da Lei nº 6.404/1976, verbis:

[...] (*destaques da Recorrente*)

Inexiste acusação de simulação como verificado no paradigma. Questiona-se as consequências do arrendamento do pasto e as características do imóvel alienado, para fins de sua classificação contábil pela autuada, cuja alteração do objeto social é infirmada pelo não exercício da atividade antes da alienação do imóvel que era sua sede administrativa.

Os acórdãos comparados, assim, se distinguem em aspecto fático determinante para a decisão acerca do intuito de fraude que justifica a qualificação da penalidade. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Na matéria “economia de tributos constitui propósito negocial”, o recurso especial da Contribuinte teve seguimento em face dos dois paradigmas indicados porque:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não houve efetivo propósito negocial algum, apenas e tão somente a visão futura de uma redução na carga tributária*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1401-002.644, de 2018, e 1401-002.835, de 2018) decidiram, de **modo diametralmente oposto**, que *a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial*. (destaques do original)

Embora não haja questionamento à admissibilidade, a compreensão da matéria suscitada pela Contribuinte evidencia inexistir divergência jurisprudencial a ser solucionada, especialmente porque na abordagem de mérito a questão da economia tributária como propósito negocial é enfrentada no contexto específico das *empresas que atuam no ramo imobiliário*, para o qual foi ofertada a opção pela tributação na sistemática do lucro presumido, que se revela menos onerosa no *resultado da venda de imóveis*. Logo, não se trata, genericamente, de definir se *a organização das atividades de uma empresa para adoção de um regime tributário mais benéfico* deve ser sempre validada porque *o fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos*, mas sim de verificar se o regime tributário mais benéfico está, de fato, posto à disposição para opção na forma exercida pela pessoa jurídica.

Na divergência em tela, a Contribuinte alinha o acórdão recorrido ao primeiro paradigma sob o argumento de que *o fato tratado tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão paradigma, referia-se a auto de infração lavrado por ter a fiscalização desconsiderado a operação realizada pela contribuinte, por entender que o único intuito seria o de reduzir a carga tributária*. Quanto ao segundo paradigma, aduz que *o acórdão paradigma deu solução jurídica diversa daquela adotada pelo acórdão recorrido, já que entendeu que a busca de eficiência fiscal em si configura propósito negocial, não havendo se falar em desconsideração das operações societárias realizadas pelo contribuinte*.

O acórdão recorrido, na visão da Contribuinte, traria no *voto vencedor do Conselheiro Paulo Ciconne* que *o único motivo pelo qual a Agropesa teria promovido a alteração no contrato social teria sido o de criar a possibilidade futura de submeter a venda do imóvel aos percentuais do lucro presumido, como receita operacional, e que seriam mais interessantes do que a tributação do ganho de capital*. Sendo assim, *a operação concretizada pela recorrente (alteração do objeto social e a reclassificação contábil decorrente) não teria propósito negocial algum, tendo unicamente o intuito de obtenção de futura redução na carga tributária*. Vale observar, porém, a argumentação em sua íntegra, assim consignada no referido voto vencedor:

Todos estes fatos permitem compor um quadro no qual, sem sombra de dúvidas, entendendo que a atividade à qual historicamente se dedicava já não produzia os resultados esperados ou antevendo a possibilidade de realizar a venda do imóvel que servia de amparo à produção agropastoril da entidade, projetou-se a mudança do objeto social e transferência do bem do imobilizado para o circulante de forma a propiciar como veio a ocorrer a tentativa de tributar os valores devidos de IRPJ e de CSLL bem abaixo do efetivamente devidos.

Diga-se, não houve efetivo propósito negocial algum, apenas e tão somente a *visão futura de uma redução na carga tributária*. Só isso.

Como bem alertado por Edmar Oliveira Andrade Filho4:“(…) o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado como business purpose válido”.

Ora, sabidamente, forma não se sobrepõe à essência, é princípio básico. Não basta formalmente constar do contrato social a atividade "x" . É preciso que ela seja efetiva e realmente exercida.

Em outro dizer, não basta haver uma alteração societária em que se inclui a atividade de compra e venda de imóvel se inexistir qualquer operação continuada, restringindo tal

atividade a uma só operação que, por coincidência ou não, representou um grande ganho tributário e que, certamente, foi levado em conta por ocasião da negociação empreendida.

[...]

Nestes termos, a conclusão de que houve mera pretensão de redução na carga tributária futura decorre do entendimento de que a alteração do contrato social da Contribuinte não foi *efetiva e realmente exercida*. Sob esta ótica, a pretensão de *obter uma otimização da carga tributária não seria* propósito negocial válido, na forma da doutrina citada.

O paradigma nº 1401-002.644, por sua vez, como descrito pela própria Contribuinte, *tratou de recurso voluntário interposto em face de acórdão da DRJ que manteve o crédito tributário decorrente do ganho de capital que não teria sido oferecido à tributação pela contribuinte, tendo visto a reorganização societária ocorrida no período, que se prestou a deslocar a ocorrência do ganho de capital para as pessoas físicas, com o intuito reduzir o valor devido a título de tributo*. Para afastar a conclusão fiscal de que *a cisão parcial desta holding familiar não teria o condão de deslocar a ocorrência do ganho de capital para as pessoas físicas*, o relator do paradigma, Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, traz diversas considerações acerca dos contornos da operação sob exame para afirmar a validade da tributação do ganho de capital nas pessoas físicas. Veja-se:

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar os efeitos dos negócios societários realizados, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Ademais, mesmo que a economia tributária por si só não fosse um propósito negocial justificado, no caso concreto entendo que a situação fática é absolutamente justificável.

Tenho me manifestado de forma contrária a certas ingerências que o Fisco tem imposto na administração e forma de realização dos negócios pelas empresas. Quanto se tem de um lado a obrigação do administrador buscar a forma mais eficiente e menos custosa para gestão dos seus negócios (desde que por forma lícita), por outro lado muitas vezes vemos o Fisco fazendo "exercícios negociais" buscando verificar se as operações e negócios realizados poderiam ter sido feitas por um meio que gerasse maior arrecadação tributária. Um fenômeno chamado por alguns doutrinadores, como Eurico de Santi, de "Planejamento Tributário As Avestas".

Ainda, no caso concreto outras questões merecem ser ressaltadas. Quando se fala em propósito negocial, e se utiliza a teoria do Prof. Marco Aurélio Greco, muito se fala em analisar as fotografias e o filme completo. Geralmente o fisco fundamenta seus lançamentos exatamente na efemeridade de algumas situações ou operações, que seriam realizadas de maneira transitória e, unicamente para reduzir a incidência tributária.

Pois bem, a família Gonçalves deteve a titularidade das Ações da Neo Química por aproximados 30 anos, sendo que o grupo detinha participação também em outras empresas.

A família decidiu efetuar um planejamento societário transferindo os ativos para uma holding familiar (MCLG), operação absolutamente comum e justificável no meio empresarial, ainda mais tratando-se de patrimônio do porte da referida família.

Aproximadamente 01 ano depois, a operação é praticamente desfeita e as ações da Neo Química retornam ao patrimônio das pessoas físicas, promovendo a devolução de capital.

Bom, em uma primeira análise é possível verificar que, se há situação efêmera e transitória, essa foi a titularidade das ações da Neo Química pela MCLG. E nesse ponto é que se impõe uma contradição com a tese muitas vezes defendida pelo Fisco. No caso concreto, tendo em vista a efemeridade dessa operação, não seria essa a "foto" a ser desconsiderada?

Ademais, poderia se defender que a família tinha interesse em transferir a titularidade para a holding e que, apenas devolveu o patrimônio às pessoas físicas ao perceber que a incidência tributária seria menor (operação realizada com exclusivo propósito de redução de carga tributária).

[...]

Embora o paradigma traga a menção de que *a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial*, a decisão do outro Colegiado do CARF não se prestou a validar a operação apenas por entender legítimo o interesse de redução da carga tributária. As circunstâncias específicas de a cisão parcial ter sido antecedida, há pouco mais de um ano, pela constituição da *holding* familiar, foi elemento determinante para validar o desfazimento desta operação em busca de uma menor carga tributária na alienação posteriormente acordada.

Diante destas considerações, não é possível inferir como decidiria este outro Colegiado do CARF se estivesse frente ao argumento que a Contribuinte cogita como residualmente determinante para a solução do presente litígio: a desconsideração da *operação realizada pela contribuinte* sob o entendimento de que *o único intuito seria o de reduzir a carga tributária*. Em outras palavras, caso rejeitadas todas as demais justificativas apresentadas para demonstrar a efetividade as alterações promovidas para enquadramento da alienação em uma forma de tributação menos onerosa, seria possível afirmar que o Colegiado que proferiu o paradigma cancelaria a exigência sob a premissa de que *a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial*? Evidente está que a potencialidade de economia tributária como propósito negocial somente foi confirmada pelo outro Colegiado do CARF em razão das circunstâncias específicas da operação ali analisada.

Como já dito na negativa de conhecimento do recurso especial da PGFN, diante de referenciais de análise tão dessemelhantes, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

No segundo paradigma, a pergunta “*a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial?*” também é respondida em razão das circunstâncias específicas do caso ali analisado. Diz a Contribuinte que referido o paradigma nº 1401-002.835 *deu solução jurídica diversa daquela adotada pelo acórdão recorrido, já que entendeu que a busca de eficiência fiscal em si configura propósito negocial, não havendo se falar em desconsideração das operações societárias realizadas pela contribuinte*. Contudo, o voto do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva neste caso, mais uma vez invocando a premissa antes citada, decide a questão em razão dos contornos específicos do caso concreto, inclusive justificando expressamente esta condução na abordagem preliminar da questão. Veja-se:

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a descaracterizar a venda da SOFCRED ao BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

[...]

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Por outro lado, as Recorrentes apresentaram, no meu entender, razões extratributárias mais do que suficientes para justificar as transações realizadas.

Ademais, o ponto central da fundamentação do TVF para sustentar a ausência do propósito negocial é baseado no fato de que todas as empresas eram controladas por uma única família, e que a venda poderia ser feita diretamente pela SOFISA SERVIÇOS.

Ora, tais fundamentos da forma que foram postos vão de encontro ao princípio da entidade empresarial. Ou bem as empresas são entidades autônomas, inclusive para fins de tributação, ou bem são uma única entidade empresarial. Ao meu ver, em ambas as alternativas a conclusão que se chega é o mesmo resultado obtido pelas Recorrentes.

Se entidades empresariais autônomas, as operações societárias são válidas e foram realizadas licitamente. Se desconsideramos a entidade empresarial, o resultado da tributação seria o mesmo através da venda direta pelo BANCO SOFISA.

Por outro lado, apesar de entender que no presente caso a utilização de um benefício fiscal, por si só, já pode se constituir em propósito negocial, no presente caso, diante das provas apresentadas, entendo que as operações também tiveram propósito extra tributário.

Como restou comprovado, a venda da SOFCRED não foi negócio isolado, mas correspondia a aproximadamente 25% da operação realizada pelo BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Tanto assim que tal contexto se apresenta de forma clara com a publicação de fato relevante na data de assinatura dos contratos.

Assim, entendo como razoável o argumento das Recorrentes de que era natural que GVI, controlada pelo Banco Fibra, condicionasse a realização do negócio, o que inclui, mas não se limita à venda de SOFCRED, à participação do BANCO SOFISA na qualidade de alienante. Por ser o controlador das empresas do grupo vendedor e titular das carteiras de crédito e demais operações vendidas, somente se houvesse a concentração dos ativos no BANCO SOFISA é que GVI e Banco Fibra teriam certeza que adquiririam aquilo que lhes interessava e havia sido negociado. Isto é: toda a operação de financiamento de veículos, ao consumidor final, crédito consignado e cartão de crédito, do que SOFCRED era apenas um dos elementos.

Ademais, foi o BANCO SOFISA garantidor do negócio realizado, o que reforça a lógica da operação realizada. O BANCO SOFISA e a SOFISA CFI, de sua parte, tinham porte para assumir os compromissos citados. Afinal, detinham PLC e receitas para assim proceder.

[...]

E o art. 17 cita uma clara proibição, e da interpretação sistemática dos dois textos apenas posso concluir que é vedada a prestação de garantias diretas ou indiretas, por qualquer das pessoas mencionadas no art. 25 (administrar e controlador), para controlador, administrador, membro de conselho estatutário, aos respectivos cônjuges, aos ascendentes ou descendentes, a parentes na linha colateral até o 2º grau, consangüíneos ou afins, ou a sociedade cujo controle seja por ela exercido, direta ou indiretamente. Essa é a conclusão a que chego.

Assim, entendo estar suficientemente demonstrado o propósito negocial.

Como se vê, a operação analisada pelo outro Colegiado do CARF foi validada porque seus contornos eram justificados em razão da legislação específica de regência, e não apenas porque executada para obtenção de redução da carga tributária.

Assim, não sendo possível aferir, a partir dos referidos paradigmas, que as operações analisadas nestes autos seriam validadas apenas por buscarem economia tributária, a divergência jurisprudencial aventada pela Contribuinte não resta demonstrada, devendo ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial neste ponto.

Quanto à segunda matéria (“natureza da receita advinda da alienação de bem imóvel arrendado nos casos em que a empresa exerça atividade imobiliária”), o paradigma admitido (nº 1301-003.022), foi recentemente analisado em face de recurso especial interposto pela PGFN, e sua decisão foi mantida no Acórdão nº 9101-005.436, no qual firmou-se que:

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

Ano-calendário: 2012

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO.

Para fins de tributação com base no regime de lucro presumido a lei não definiu o conceito da expressão “valor contábil” contida no §1º do artigo 521 do RIR/99. Considerada essa circunstância, a expressão matemática do conceito (se custo de aquisição ou custo de aquisição diminuído da depreciação acumulada) deve ser investigada a partir dos elementos que contribuíram para a formação da base de cálculo dos tributos em períodos anteriores, de modo que, se o contribuinte era tributado pelo lucro real e, em razão disso, apropriou ao resultado despesa de depreciação, o valor contábil a ser considerado é o que consta de sua escrituração até o momento imediatamente anterior ao da opção pela tributação com base no lucro presumido, isto é, o custo de aquisição diminuído da depreciação acumulada. No caso, entretanto, em que a própria Fiscalização afirma que a contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro presumido desde o início de suas atividades, seja em virtude de ausência de previsão legal, seja em razão da ausência do cômputo da despesa em períodos anteriores, descabe falar subtração de depreciação acumulada do custo de aquisição na determinação do ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Na ocasião, discutiu-se apenas a aferição de *ganho de capital na venda de veículos*, especificamente a definição do *custo do bem alienado*.

No presente caso, porém, a Contribuinte destaca outra parte do paradigma acerca *do tratamento tributário dado à receita advinda da alienação de bem imóvel (aqui registrado contabilmente como ativo circulante, estoque) que era empregado na locação imobiliária. Neste caso, a contribuinte, assim como a recorrente, tinha como objeto social "a compra e venda de imóveis"*. Como bem expresso no exame do agravo acolhido neste ponto, a discussão que a Contribuinte pretende estabelecer é se o emprego do imóvel em locação imobiliária permite a sua classificação em estoque por uma pessoa jurídica que tenha como objeto social a compra e venda de imóveis.

O voto vencido do acórdão recorrido traz extensa argumentação para afirmar *inquestionável que o arrendamento de pasto constitui atividade imobiliária e não rural (ou de qualquer outra natureza)*. Já o voto vencedor não aceita a alteração do objeto social como suficiente para a classificação do imóvel como estoque, aduzindo que *não basta haver uma alteração societária em que se inclui a atividade de compra e venda de imóvel se inexistir qualquer operação continuada, restringindo tal atividade a uma só operação que, por coincidência ou não, representou um grande ganho tributário e que, certamente, foi levado em conta por ocasião da negociação empreendida*. Considerando que *a recorrente possuía uma*

propriedade agrícola de grande dimensão e que servia não para especulação imobiliária mas para permitir o desenvolvimento das suas atividades, no caso exploração agropecuária criação de gados de corte, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone consigna na conclusão do voto vencedor que:

4. admite-se a transferência para o ativo circulante somente quando a entidade, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel (o que claramente não é o caso do contribuinte autuado);

Rejeita, assim, a associação do arrendamento de pasto a atividade imobiliária, ou seja, que o imóvel tenha sido mantido para aluguel.

Já o paradigma nº 1301-003.022 teve em conta acusação fiscal assim relatada:

O Relatório da Ação Fiscal (fls. 451 a 480) dá notícia de que a recorrente alienou bem imóvel, registrado contabilmente como ativo imobilizado, mas deu à receita auferida na venda o tratamento tributário de receita bruta, aplicando sobre ela os coeficientes de presunção de lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), quando, no entender da Fiscalização, deveria ter apurado e tributado ganho de capital.

O bem, desde sua aquisição, em julho de 2008 (decorrente da incorporação de MR Sul Logística Ltda.), integrava o ativo imobilizado da recorrente, sendo empregado em uma de suas atividades, a locação imobiliária. Nessa condição, foi depreciado, o que reforça, segundo a autoridade lançadora, a ideia de que não se tratava de produto em estoque, destinado a venda.

A conclusão do Fisco foi de que não se tratava de venda de imóvel construído ou adquirido para revenda, mas sim de imóvel integrante do ativo imobilizado. Logo, impunha-se a apuração do ganho de capital.

O outro Colegiado do CARF, neste ponto, por unanimidade de votos deu provimento ao recurso voluntário sob os fundamentos assim expressos pelo ex-Conselheiro Roberto Silva Junior:

No que concerne ao ganho de capital originado da alienação de bem imóvel, a autoridade lançadora enfatizou a circunstância de que o bem estava registrado contabilmente no ativo não circulante e, nessa condição, havia sido locado, gerando receitas para a recorrente.

A condição de ativo imobilizado que o imóvel revestia impunha, por ocasião da venda, a apuração de ganho de capital, impedindo por conseguinte que os valores recebidos a título de pagamento do preço fossem tratados como receita bruta da atividade. Em suma, o Fisco entendeu tratar-se de ganho de capital; a recorrente acreditava ser receita bruta da atividade.

Como se percebe, a controvérsia gira em torno de definir, para fins de IRPJ e CSLL, se os valores recebidos pela venda do imóvel devem ser classificados como receita bruta, como fez a recorrente; ou se o fato caracteriza um resultado não operacional, atraindo a tributação do ganho de capital.

O argumento central da Fiscalização é de que, tendo sido imóvel alugado a um terceiro, ele assumia a condição de ativo imobilizado. É indiscutível que a circunstância de o imóvel ser objeto de contrato de locação presume tratar-se de bem do ativo não circulante, o qual, se alienado, dá ensejo à apuração de ganho de capital. Não é assim, todavia, na situação em exame, em face de circunstâncias específicas inerentes ao caso.

O primeiro ponto a destacar é que a recorrente é empresa que se dedica, entre outras atividades, à compra e venda de bens imóveis; atividade incluída no objeto social da recorrente muito antes da aquisição do imóvel cuja venda motivou o lançamento aqui contestado.

O imóvel em questão pertencia à MR Sul Logística Ltda. e ingressou no patrimônio da recorrente mercê da incorporação daquela empresa por esta, ocorrida em julho de 2008,

e registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, em agosto do mesmo ano, como se constata da matrícula nº 34.175 do Cartório de Registro de Imóveis do Município de Cachoeirinha, no Rio Grande de Sul (fl. 100).

Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do bem, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa. Ademais, como ressaltou a recorrente, parte expressiva de sua receita advém da venda de imóveis, o que mostra que não foi esporádica, nem eventual a alienação do imóvel registrado sob a matrícula nº 34.175. Vender e comprar imóveis eram negócios jurídicos intrínsecos à atividade econômica da recorrente, praticados com habitualidade.

Além disso, o fato de o imóvel ter sido locado não é, por si só, prova de que a recorrente o tenha adquirido para esse fim específico. Nesse ponto, vale reproduzir afirmação da autoridade lançadora no Relatório da Ação Fiscal (fls. 451 a 480):

Pesquisas efetuadas pela Fiscalização (fls. 430/433) junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) corroboram que o imóvel sempre esteve locado. Segundo a consulta realizada, a empresa AGR Sul Logística Ltda, desde sua constituição em julho/2003 até sua extinção por incorporação em fevereiro/2011, teve como sede o endereço do imóvel de matrícula nº 34.175. Em decorrência disso, conclui-se que o imóvel foi alugado para a AGR Sul primeiramente pela Rodasul (desde 2003), depois pela MR Sul (desde 2006) e finalmente pela Salvadori (desde 2008), tendo em vista que essas foram as proprietárias do imóvel no período em que este esteve locado. Além disso, ainda de acordo com as informações cadastrais (CNPJ), o endereço do imóvel (Rodovia RS 118, nº 12.760 Cachoeirinha) consta como endereço de filiais da Rodasul e da AGV Logística. A Rodasul tem a filial de CNPJ 92.379.726/0002-86 no local (setor 17), enquanto que a AGV Logística tem as filiais de CNPJ 02.905.424/0035-70 (setor AGV TPT) e de CNPJ 02.905.424/0036-50 (setor AGV ARM).

Como vemos, empresas dedicadas ao transporte de carga e logística operavam e mantinham estabelecimentos (matriz ou filiais) naquele local. Assim, restou evidenciado que o imóvel de matrícula nº 34.175 sempre esteve locado, não só pelos proprietários anteriores Rodasul e MR Sul, mas também pela Salvadori desde a data da incorporação da MR Sul (julho/2008) até a data da venda do imóvel (abril/2012).

Isto demonstra, de forma evidente, a utilização do bem em uma das atividades fins da Fiscalizada à época, qual seja, a locação de bens imóveis próprios. (fls. 454 e 455)

Como se infere das palavras da autoridade fiscal, o imóvel, quando adquirido pela recorrente, já se encontrava locado para AGR Sul Logística Ltda. É certo que o contrato de locação poderia ter sido rompido, já que não estava averbado na matrícula do imóvel. A recorrente, no entanto, preferiu não exercer tal direito. A questão, sob esse aspecto, não chegou a ser discutida nos autos, mas a denúncia do contrato de locação deveria ser feita em tempo relativamente exíguo (noventa dias do registro da compra), e talvez não fosse conveniente abrir mão da expressiva receita de aluguel, se ainda não existisse negociação iniciada para a venda do bem.

Seja como for, o próprio relatório da Fiscalização atesta que o imóvel jamais fora utilizado como estabelecimento matriz ou filial da recorrente, que nele não exercia nenhuma de suas atividades, seja de natureza administrativa ou operacional. Ademais, o fato de o imóvel estar locado não é incompatível com a finalidade de venda, já que a locação do bem não impede sua alienação.

Nesse sentido já decidiu este Conselho, no Acórdão nº 1401-001.225, cuja ementa, na parte que diz respeito à matéria aqui discutida, se acha assim redigido:

[...]

Por último, a forma pela qual o imóvel foi registrado contabilmente não trouxe qualquer reflexo no âmbito do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a forma de tributação pela lucro presumido.

Essas razões levam a concluir pela exclusão do crédito tributário relativo ao ganho de capital na venda do imóvel,

Como se vê, a definição do regime tributário teve em conta o fato de o sujeito passivo exercer a atividade de compra e venda de imóveis e incorporar outra pessoa jurídica que tinha em seu patrimônio um imóvel já locado, mantendo-se este contrato de locação em favor da incorporadora, mas com registro do bem no Ativo Imobilizado. Neste contexto, considerou-se que *a forma pela qual o imóvel foi registrado contabilmente, evidenciado que o imóvel jamais fora utilizado como estabelecimento matriz ou filial da recorrente, que nele não exercia nenhuma de suas atividades, seja de natureza administrativa ou operacional*, permitiria concluir que *o fato de o imóvel estar locado não é incompatível com a finalidade de venda, já que a locação do bem não impede sua alienação*.

O presente caso, como visto, trata da alienação de imóvel originalmente registrado no Ativo Imobilizado da Contribuinte à época em que ela não tinha em seu objeto social a compra e venda de imóveis. Apenas com a agregação desta atividade o imóvel foi reclassificado e, para além disso, a cessão de seu uso posterior se deu mediante arrendamento de pasto, e não locação urbana, como no paradigma, o que inclusive exigiu esforço argumentativo do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto vencido do recorrido, para demonstrar que a legislação não arrolaria o arrendamento como atividade rural.

Daí porque a compreensão de que *locação do bem não impede sua alienação* por pessoa jurídica cuja atividade é a compra a venda de imóveis é insuficiente para solucionar o litígio posto nestes autos, para além da dessemelhança significativa entre os acórdãos comparados quanto ao fato de o imóvel integrar o patrimônio da pessoa jurídica quando ela já tinha como objeto social a compra e venda de imóveis.

Vale recuperar, aqui, os argumentos de mérito que a Contribuinte pretende ver apreciados com seu recurso especial:

67. A principal linha argumentativa da Fiscalização reside na presunção de que a recorrente teria alterado o seu objeto social fictamente, premeditando a venda do imóvel. Contudo, como uma alteração no objeto social da empresa realizada 3 anos antes do negócio jurídico contestado (destaca-se: 3 anos antes!) seria um ato preparatório para a venda de um imóvel?

68. É evidente que a alteração do objeto social não se deu na antessala de uma operação para a venda do imóvel. Tal alteração representava a vontade livre dos sócios da Recorrente Agropesa em alterar o objeto social para incluir a compra e venda de imóveis e, com isso, ir a mercado para desenvolver essa atividade. Repise-se que apenas 3 anos após a referida mudança é que a primeira operação ocorreu!

[...]

70. Eventual vantagem tributária conferida às empresas que atuem no ramo imobiliário é acidental. Trata-se, na verdade, de uma opção conferida pelo ordenamento. É dizer: ao contribuinte que opte por se organizar através de pessoa jurídica cujo objeto social seja imobiliário foi ofertado um tratamento fiscal menos oneroso para o resultado da venda de imóveis, qual seja, **a tributação pelo lucro presumido para empresas que atuam no ramo imobiliário.**

71. Ora, diante da possibilidade conferida pelo próprio ordenamento, o contribuinte, orientado por essa opção mais benéfica, reorganiza seus negócios, precifica seus imóveis e planeja suas atividades futuras. Não há como se entender ilícita a organização das atividades de uma empresa, por aderir a um regime tributário menos oneroso. Isso configuraria o impedimento de auto-organização das empresas e da movimentação das atividades econômicas.

[...]

76. Não é razoável que se exija que, para a inserção da atividade imobiliária no estatuto social de uma empresa, antes de fazer a alteração no objeto social, a empresa tenha vendido vários imóveis. A primeira venda efetuada pela empresa sempre será considerada não habitual. Tal fenômeno ocorrerá por uma simples e óbvia razão: antes da primeira venda, outra não terá ocorrido. Admitir o contrário seria considerar que a atividade de uma empresa deve ficar restrita à sua atividade inicial.

[...]

79. Ora, a empresa que está diante do insucesso de suas atividades originais não poderia diversificar as suas atividades, adaptando-se à situação do mercado? Seria necessário que a empresa fosse extinta, devolvidos os bens aos sócios e nova empresa – aí sim com o objeto social pretendido – constituída? A resposta obviamente é negativa. Desse modo, a reorganização de uma empresa aproveitando os benefícios que a lei lhe confere não pode ser caracterizada como um ato ilícito.

[...]

81. Sob o aspecto contábil, a Fiscalização, ao exigir a classificação contábil da Fazenda no ativo imobilizado, simplesmente ignorou que desde 2008 a empresa não obtinha mais receita decorrente da atividade rural e que, em seu objeto social, já havia a inclusão da atividade de compra e venda de bens imóveis, desde 27/05/2008, conforme ata de assembleia que ora segue anexa (**Doc. 08**), o que torna obrigatória a contabilização como estoque de bem imóvel que se pretende vender (como de fato, anos depois, veio a ocorrer).

82. Ora, tendo em vista que a Empresa modificou suas atividades, naturalmente procedeu à mudança do estatuto social e, conseqüentemente, registrou a reclassificação da Fazenda Santa Rosa.

[...]

87. A partir da inclusão da atividade de compra e venda de bens imóveis no objeto social, em 2008, manifesta-se a intenção sobre a real possibilidade de vender o ativo existente à época e que atende ao novo objeto. **Veja-se que desde 2008 já não mais havia qualquer receita de atividade primária rural, não mais havendo a utilização dos imóveis para a produção ou fornecimento de mercadorias. O imóvel foi arrendado apenas para evitar novas invasões de terra ocorressem. Conforme planilha de fl. 147 do PAF, foram apenas 3 exercícios de receita de arrendamento, quando então finalmente houve a venda do bem.**

88. E por que a reclassificação deveria ter sido feita, como de fato o foi? A resposta é simples: o registro da Fazenda Santa Rosa como ativo imobilizado permaneceu até 2007, último ano em que a Recorrente teve receita relativa a atividade primária rural.

89. Quando em 2008 o objeto social passa também a ser o de compra e venda de bens imóveis, este ativo, **que até então tinha fim preponderante relativo à exploração da atividade rural, passa a ser mantido como ativo para venda no curso normal dos negócios e, não caberia outra representação na contabilidade que não fosse a de ativo circulante/estoques.**

[...]

91. Ademais, como já demonstrado, **a Recorrente é empresa imobiliária em atuação até os dias atuais, tendo recentemente adquirido imóveis para a venda e que, obviamente, constam em seus estoques. (destaques do original)**

Claro está que os paradigmas apresentados nas matérias que tiveram seguimento tangenciam essas questões. Admitir o recurso especial, assim, seria reconhecer este Colegiado como terceira instância administrativa de julgamento, e não como instância especial de solução de divergências jurisprudenciais.

Registre-se, em observância ao art. 68, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que a maioria qualificada acompanhou esta Conselheira apenas em suas conclusões para não reconhecer a divergência jurisprudencial neste último ponto, prevalecendo os fundamentos expostos pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli em sua declaração de voto, contrário à relevância dada às especificidades de se tratar, aqui, de arrendamento de pastagens, e entendendo ser suficiente para a dessemelhança as demais circunstâncias distintas verificadas nos paradigmas acerca das operações de locação lá analisadas.

Assim, também nesta segunda matéria, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais a *maioria qualificada* do Colegiado acompanhou o não conhecimento do recurso especial da contribuinte pelas conclusões, o que foi feito especificamente em relação à matéria “*natureza da receita advinda da alienação de bem imóvel arrendado nos casos em que a empresa exerça atividade imobiliária*”.

Nesse ponto, a discordância com o voto da I. Relatora diz respeito à pretensa dessemelhança que restou caracterizada em função das diferenças fáticas entre a *locação imobiliária* e o *arrendamento*. Apesar de, sem dúvida, a origem da receita partir de diferentes negócios jurídicos, prevaleceu o entendimento de que tal fato não teria sido determinante para as distintas soluções jurídicas.

No entanto, do voto vencedor do acórdão recorrido extrai-se que:

(...) não basta haver uma alteração societária em que se inclui a atividade de compra e venda de imóvel se **inexiste qualquer operação continuada, restringindo tal atividade a uma só operação** que, por coincidência ou não, representou um grande ganho tributário e que, certamente, foi levado em conta por ocasião da negociação empreendida.

Na verdade - e os fatos ao longo do tempo mostram isso - a recorrente se dedicava ininterruptamente à atividade de criação de bovinos para corte (CNAE Preponderante do Estabelecimento 01.51-2/01), ou seja, a suposta atividade imobiliária sequer foi cogitada para inserção na DIPJ e, mais ainda, i) nunca houve entrega das DIMOB (Declaração de Informações sobre Atividades

Imobiliárias que JUSTAMENTE reflete as operações imobiliárias, relativamente aos anos de 2008 a 2015, lembrando que tal declaração é de apresentação obrigatória para as pessoas jurídicas que se constituíram para construção, administração, locação ou alienação de patrimônio próprio, de seus condôminos ou de seus sócios; ii) não constam DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias) para quaisquer outros imóveis (exceto o indigitado bem aqui apreciado) e, iii) inexistem registros de outras compras ou vendas de imóveis na contabilidade da fiscalizada, ou na EFD (Escrituração Fiscal Digital) encaminhada ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).

Ou seja, **a suposta atividade empresarial de compra e venda de imóveis - CNAE -68.10-2/01 - Compra e venda de imóveis próprios - JAMAIS EXISTIU DE FATO**, embora de direito constasse nos objetivos sociais da empresa e contabilmente a recorrente tivesse procedido à sua contabilização como "circulante", retirando-o do "não circulante -imobilizado".

grifamos

Como se vê, a *ausência de habitualidade* de operações de compra e venda de imóveis consistiu na razão determinante para a manutenção do lançamento aos olhos do acórdão ora recorrido.

O *paradigma* (Acórdão nº 1301-00.022), é certo, afastou exigência decorrente de autuação que pretendeu dar natureza de *ganho de capital*, e não *receita da atividade*, em relação a contribuinte que também possuía no seu objeto social a prática de atividade de venda de imóveis, mas em situação, determinante para o desfecho daquele caso, cuja *habitualidade* restou demonstrada. Veja-se, a propósito, o seguinte trecho do voto condutor do aresto ora comparado:

(...)

Como se percebe, a controvérsia gira em torno de definir, para fins de IRPJ e CSLL, se os valores recebidos pela venda do imóvel devem ser classificados como receita bruta, como fez a recorrente; ou se o fato caracteriza um resultado não operacional, atraindo a tributação do ganho de capital.

O argumento central da Fiscalização é de que, tendo sido imóvel alugado a um terceiro, ele assumia a condição de ativo imobilizado. É indiscutível que a circunstância de o imóvel ser objeto de contrato de locação presume tratar-se de bem do ativo não circulante, o qual, se alienado, dá ensejo à apuração de ganho de capital. Não é assim, todavia, na situação em exame, em face de circunstâncias específicas inerentes ao caso.

O primeiro ponto a destacar é que **a recorrente é empresa que se dedica, entre outras atividades, à compra e venda de bens imóveis**; atividade incluída no objeto social da recorrente muito antes da aquisição do imóvel cuja venda motivou o lançamento aqui contestado.

(...)

Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do bem, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa. Ademais, **como ressaltou a recorrente, parte expressiva de sua receita advém da venda de imóveis, o que mostra que não foi esporádica, nem eventual a alienação do imóvel registrado sob a matrícula nº 34.175. Vender e comprar imóveis eram negócios jurídicos intrínsecos à atividade econômica da recorrente, praticados com habitualidade**.

Além disso, o fato de o imóvel ter sido locado não é, por si só, prova de que a recorrente o tenha adquirido para esse fim específico. (...) *grifamos*

Diferentemente desse caso concreto, no caso analisado pelo acórdão aqui cotejado foi constatado que a contribuinte praticava atividade de venda de imóveis com habitualidade, circunstância esta considerada determinante para atribuir ao respectivo ganho obtido na alienação do imóvel questionada a natureza de receita operacional. Daí a dessemelhança que prejudica o conhecimento do recursal dessa matéria.

Essas são as razões, portanto, para acompanhar o voto pelo não conhecimento do recurso especial da contribuinte pelas conclusões.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTI TOSELLI