



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720292/2023-96
ACÓRDÃO	1202-001.602 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SUDAMATA AGROINDUSTRIA LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. IMÓVEL RURAL.

Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública e o valor de alienação como sendo o VTN, nos termos do art. 19, caput e parágrafo único da Lei n. 9.393/96.

Quando não comprovada a entrega da DIAT relativa ao ano de alienação, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base no valor da venda.

LUCRO REAL. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

É devida a glosa dos custos e despesas não comprovados e a adição, ao resultado, das receitas não declaradas, notadamente ante a ausência de resposta do contribuinte às intimações realizadas para esclarecimento das questões apontadas.

A apuração dos tributos devidos deve ser realizada na sistemática do lucro real quando tais glosas não resultarem no reconhecimento de ser imprestável a contabilidade, caso em que a apuração se daria por arbitramento.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Dado o suporte fático comum, aplica-se ao lançamento reflexo da CSLL o que decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Estando comprovada a manipulação dolosa dos registros contábeis, deve ser aplicada a qualificadora à multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O agravamento da multa de ofício é devido quando o descumprimento do dever de colaboração do sujeito passivo implica em prejuízo à fiscalização.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ART. 135, III, DO CTN.

A atribuição de responsabilidade tributária ao sócio depende da comprovação da prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, na forma do art. 135, III, do CTN, sendo insuficiente o mero fato de ser administrador da empresa no período relacionado à autuação fiscal.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer o agravamento e a qualificação da multa. Vencidos os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira e José André Wanderley Dantas de Oliveira que votaram por dar-lhe integral provimento. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada, dar provimento parcial ao recurso voluntário do coobrigado para excluí-lo do polo passivo da relação jurídico tributária e reduzir, de ofício, para 100% (cem por cento) o percentual da multa qualificada.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Felipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntários, interpostos em face do Acórdão n. 103-013.700 – 4ª TURMA/DRJ03 (fls. 865-896), que, no julgamento das Impugnações apresentadas contra os autos de infração lavrados em desfavor da sociedade empresária Sudamata Agropecuária Ltda., e do sócio-administrador Wilton de Mello Santos, como responsável tributário (art. 135, III, do CTN), deu parcial provimento às impugnações, exonerando parcela do crédito de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 2-16) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 27-48) lançados no procedimento fiscal.

Transcrevo, do Acórdão de Impugnação, o relatório processual, com negritos acrescidos:

Trata-se de Auto de Infração relativo à cobrança de IRPJ e CSLL dos exercícios de 2018 a 2021, por meio do qual a fiscalização revisou a apuração do ganho de capital relativo à venda de imóvel rural de propriedade da Impugnante ("Fazenda Sudamata"), concretizada em 02/08/2018, além de ter revisado vários lançamentos de despesas e prejuízos fiscais ao longo do período.

Os valores apurados a título de IRPJ e CSLL constam no demonstrativo do crédito tributário abaixo reproduzido:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cod. Recolha Duff	Valor
IMPOSTO	2917	7.817.809,75
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2023)		1.623.403,19
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		16.126.589,67
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		25.567.802,61
Valor por Extenso		VINTE E CINCO MILHÕES, QUINHENTOS E SESSENTA E SETE MIL, OITOCENTOS E DOIS REAIS E SESSENTA E UM CENTAVOS

A contribuinte SUDAMATA AGROPECUÁRIA LTDA teve ciência da autuação em 24/05/2023, conforme AR (Aviso de Recebimento) de fl. 395. Por sua vez, apresentou sua Impugnação (fls. 401/440) em 22/06/2023, conforme Termo

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cod. Recolha Duff	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	2.848.971,49
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2023)		592.194,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		5.883.332,24
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		9.324.497,93
Valor por Extenso		NOVE MILHÕES, TREZENTOS E VINTE E QUATRO MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E SETE REAIS E NOVENTA E TRÊS CENTAVOS

de Solicitação de Juntada de fl. 398.

O sócio administrador da contribuinte, Sr. Wilton de Mello Fernandes, CPF 038.708.628- 58, teve ciência de sua responsabilização em 24/05/2023, conforme AR (Aviso de Recebimento) de fl. 396. Apresentou sua Impugnação (fls. 587/631) em 22/06/2023, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 584.

DA FISCALIZAÇÃO

Das inconsistências contábeis identificadas

Do que consta no Relatório Fiscal de fls. 51/72, a autoridade fazendária identificou inconsistências contábeis nos lançamentos concernentes às rubricas componentes do Custo do Imóvel Vendido (Fazenda Sudamata), assim como em

relação às receitas referentes ao pagamento do ativo vendido e a utilização de saldo de prejuízo acumulado.

*Diante da ausência de resposta do contribuinte às intimações realizadas para esclarecimento das questões apontadas, a fiscalização concluiu pela manipulação artificial dos saldos das contas contábeis, procedendo à **glosa dos custos/despesas não comprovados e adicionando ao resultado as receitas não declaradas**, consoante se depreende dos seguintes trechos do relatório fiscal:*

Conta contábil “1550100002 – Terra e Terrenos Reavaliação” - O sujeito passivo efetuou lançamentos fictícios e manipulou saldos desta conta contábil com o fito único de inflar artificialmente o custo do bem alienado Fazenda Sudamata. Este comportamento ilícito redundou em redução fraudulenta dos tributos devidos. Diante disso, os valores apropriados como custos baixados da conta contábil “1550100002 – Terra e Terrenos Reavaliação” nos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, mostrados nas figuras 02, 04, 06 e 08, serão glosados pela fiscalização.

Conta contábil “1559900001 – Correc. Monet Comple. BTN/IPC 332/91” - Aqui também se evidencia a implantação de saldos fictícios com o claro intuito de fraudulentamente reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos. Diante disso, os valores apropriados como custos baixados da conta contábil “1559900001 – Correc. Monet Comple. BTN/IPC 332/91” nos anos de 2018, 2019 e 2020, mostrados nas figuras 02, 04 e 06, serão glosados pela fiscalização

Conta contábil “1559000001 – Imobilizações a Reclassificar”- Este registro contábil não guarda nenhuma relação com o custo do imóvel rural Fazenda Sudamata, vendido em 02/08/2018. Logo, o valor indevidamente apropriado como

custo em 31/08/2020 será glosado pela fiscalização.

Conta contábil “1121500001 – Provisão para Devedores Duvidosos” - Estes registros contábeis não guardam nenhuma relação com o custo do imóvel rural Fazenda Sudamata, vendido em 02/08/2018. Logo, este valor indevidamente apropriado como custo em 30/10/2021 será glosado pela fiscalização.

Conta contábil “1120900001 – Adiantamento a Fornecedores” - Estes registros contábeis não guardam nenhuma relação com o custo do imóvel rural Fazenda Sudamata, vendido em 02/08/2018. Assim, este valor indevidamente apropriado como custo em 30/10/2021 será glosado pela fiscalização.

Contabilização das receitas referentes à venda do ativo Fazenda Sudamata - O sujeito passivo contabilizou estes valores conforme mostrado na figura 21. Como se observa, R\$10.000.291,20 foram reconhecidos como receita e R\$4.345.000,00 foram creditados na conta contábil “2110800001 – Adiantamento de Clientes”. Assim, o sujeito passivo dissimulou uma receita recebida com a geração de um passivo fictício de mesmo valor. Diante disso, este valor de R\$4.345.000,00 será adicionado à apuração do resultado pela fiscalização.

Conta contábil “4140100021 – Serviços de Terceiros – P.J. – ADM” - O sujeito passivo foi intimado pelo TIF nº 01, no seu item 1, a apresentar notas fiscais e documentos comprobatórios do efetivo pagamento destas despesas. Mas nada apresentou conforme relatado nos itens 3.3 e 3.4. Assim, diante da falta de comprovação destas despesas, os valores serão glosados pela fiscalização.

Conta contábil “4210100003 – Variação Cambial Passiva” - O sujeito passivo foi intimado pelo TIF nº 01, no seu item 2, a esclarecer, justificar e apresentar documentos comprobatórios destes lançamentos. Mas nada apresentou conforme relatado nos itens 3.3 e 3.4. Logo, diante da falta de comprovação destas despesas, os valores serão glosados pela fiscalização.

Glosa de compensação de prejuízo fiscal em 2020 - *Conforme mostrado na figura 33, em 31/12/2020 o sujeito passivo compensou integralmente o lucro apurado de R\$2.415.361,00 com saldo de prejuízo fiscal escriturado no LALUR – Parte B de R\$5.421.430,36. Entretanto, conforme demonstrado, este saldo é fictício e não corresponde aos valores apurados pela fiscalização. Conforme demonstrado nos itens 7.1 a 7.4, houve apuração de lucro nos anos-calendários de 2018 a 2021.*

No TCFI nº 02, no seu item “d”, instou-se o sujeito passivo a se manifestar se tinha interesse que a fiscalização, em sendo possível, aproveitasse saldo de prejuízo fiscal a compensar existente em 31/12/2017, após comprovação e verificação da sua correção pela fiscalização, para redução de irregularidade fiscal a ser lançada em 2018. Entrementes, nada respondeu.

Diante destes fatos, o valor compensado em 31/12/2020, de R\$2.415.361,00 será glosado pela fiscalização.

Da multa qualificada e agravada

*Para a autoridade fiscal, restou caracterizado e demonstrado pelas evidências expostas ao longo do Relatório Fiscal que o sujeito passivo lançou mão de diversas **manobras***

contábeis fraudulentas para majorar seus custos, reduzindo assim as bases de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL incidentes sobre o ganho de capital. Dessa forma restaria configurada a hipótese prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, acarretando aplicação de multa qualificada de 150% incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados sobre o ganho de capital dos anos-calendário de 2018 a 2021.

Ademais, considerando que o sujeito passivo deixou de apresentar documentos solicitados no TIPF e deixou de prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização no TCFI nº 01 e no TIF nº 01, a autoridade fiscal agravou pela metade a multa de ofício, com esteio no art. 44, §2º, da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Do devedor solidário

Considerando a eleição do senhor Wilton de Mello Fernandes, CPF 038.708.628-58, como Diretor Presidente da contribuinte, nos termos da 21ª Alteração do Contrato Social, juntada no anexo 01 do Relatório Fiscal, a autoridade fazendária concluiu que os artifícios contábeis objeto da autuação foram praticados pelo administrador. Assim, responsabilizou referido Diretor Presidente nos termos do inciso III, art. 135, do CTN.

Da representação fiscal para fins penais

Por fim, considerando que as condutas perpetradas pela fiscalizada caracterizariam, em tese, nos termos do art. 1º, incisos I, II, III e IV, da Lei nº 8.137/1990, crime contra a ordem tributária, a fiscalização informa em seu TVF a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme determinaria a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018.

DA IMPUGNAÇÃO DA SUDAMATA AGROPECUÁRIA LTDA

Inconformada com a autuação, a fiscalizada contraditou as acusações apontadas no Relatório de Fiscalização com base nos argumentos a seguir sintetizados.

1) Da apuração do ganho de capital relativo à venda da Fazenda Sudamata – Sujeição a regime especial do art. 19 da Lei 9.393/96

A defendente alega que o ganho de capital apurado na venda de imóveis rurais foi objeto de tratamento diferenciado pela Lei nº 9.393/96, que estabelece em seu art. 19 regime especial para apuração do ganho de capital decorrente da venda dos imóveis que se enquadram nessa definição, conforme abaixo:

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

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

Assim, aduz que a apuração especial do lucro imobiliário rural deve corresponder à diferença entre o VTN do período da alienação menos o VTN do período da aquisição.

Defende que tal regime especial de apuração de ganho de capital decorrente de venda de imóvel rural também se aplica a pessoas jurídicas optantes pelo regime tributário do Lucro Real, seu caso. Assinala que tal entendimento poderia ser subtraído das conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 118/2019. Na linha de tal entendimento, cita posição doutrinária assim como decisões do STJ e de Tribunais Regionais Federais, atinentes à matéria.

2) Da apuração de lucro arbitrado caso seja mantida a apuração do lucro imobiliário com base na contabilidade. Da Nulidade da Autuação.

Subsidiariamente, para hipótese de não aplicação da apuração do lucro imobiliário com base no regime especial do art. 19 da Lei 9.393/96, a recorrente aduz que a autuação deveria ter sido lavrada mediante arbitramento do lucro, pois se revelaria contraditória a conduta fiscal de desqualificar por completo a contabilidade da Impugnante e, ao mesmo tempo, lavrar a autuação com base no lucro real.

Destacando trechos do Relatório Fiscal, argui que a fiscalização tratou os registros contábeis da Impugnante como imprestáveis. Assim, citando excertos de julgados do CARF sobre a matéria, defende a apuração do lucro da empresa com base no lucro arbitrado e, conseqüentemente, a apuração do ganho de capital referente à alienação da Fazenda Sudamata a partir da diferença entre o VTN da venda e o VTN da aquisição com base no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, pois a própria Receita Federal admitiria a adoção dessa apuração diferenciada para contribuintes pessoas jurídicas enquadrados no lucro presumido ou arbitrado.

Ademais, assevera ainda que a conduta fiscal de desqualificar por completo a contabilidade da Impugnante e, ao mesmo tempo, lavrar a autuação com base no lucro real, implicaria na decretação de NULIDADE da autuação porque não haveria como alterar o critério legal na apuração do crédito tributário no curso do contencioso administrativo, sob pena de violação direta do comando inserido no art. 146 do CTN, como também já decidira o CARF, conforme excerto de jurisprudência administrativa citada.

Enfim, para o caso de não ser reconhecida a necessidade de apuração especial do lucro imobiliário rural prevista no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, como defendido no subitem anterior, pleiteia a decretação de NULIDADE da autuação diante da obrigatoriedade de lavratura segundo a sistemática do lucro arbitrado.

3) Da legitimidade das informações contábil-fiscais da impugnante com base em Parecer Pericial Contábil

A recorrente pugna pela regularidade das informações declaradas em sua contabilidade com base em Parecer Pericial Contábil (fls. 441/490), produzido por auditor independente contratado pela contribuinte.

De acordo com referido parecer, foram objeto da auditoria independente as seguintes contas contábeis: 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS; 1.5.5.01.00002 TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO; e 1.5.5.99.00001 CORREC. MONET COMPLE. BTN/IPC 332/91. Vejamos trecho do parecer com delimitação do objeto da auditoria independente:

b) Síntese do Objeto da Perícia

O Objetivo desta Perícia é de identificar a real composição do saldo da conta contábil 1.5.5.01.00002 TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO a partir de seu primeiro lançamento contábil no ano de 2007 de reavaliação e como complemento também a análise da composição do saldo das contas contábeis 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS e 1.5.5.99.00001 CORREC. MONET COMPLE. BTN/IPC 332/91, os lançamentos nas referidas contas compõem o valor contábil da aquisição, reavaliação e correção monetária do imóvel FAZENDA SUDAMATA, trabalho elaborado por contador-perito independente contratado pela empresa SUDAMATA AGROPECUÁRIA LTDA tem o intento de analisar o histórico contábil, pesquisando documentos originais em arquivos físicos e digitais, apontar eventuais divergências e subsidiar para melhor esclarecimento principalmente das questões levantadas pela SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL elencadas no Relatório Fiscal Comprot 17095- 720.292/2023-96 (ANEXO III) em seus itens 5.3 a 5.16, fundamentando como prova o parecer pericial contábil.

Embasada nas conclusões de referido parecer, segundo a impugnante, além de terem sido ignorados pela fiscalização os saldos de uma conta contábil relevante para o contexto das apurações (Conta 1550100001 – TERRAS E TERRENOS), foi constatada a ausência de lançamentos fictícios ou manipulações de saldos para as contas analisadas.

Ademais, a recorrente aduz que outra importante constatação da perícia foi que a fiscalização se baseou unicamente nas Escriturações Contábeis Digitais (ECD) dos anos de 2012 a 2021, desconsiderando todo o histórico de mais de 50 anos de registros relativos ao imóvel, quando ainda não existia a escrituração digital, além de terem sido desconsiderados os registros contábeis internos da impugnante.

4) Da multa de ofício qualificada e agravada

4.1. Da multa qualificada. Ausência de comprovação de intuito doloso

A insurgente alega que a qualificação da multa pela fiscalização ocorreu a esmo, pois não teria havido qualquer demonstração de “sonegação”, “fraude” ou “conluio” que justificasse a qualificação da multa (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64). Argui, ainda que as alegações fiscais, se verdadeiras, não afetaram a apuração tributária, até porque a venda da “Fazenda Sudamata” e a apuração do ganho de capital dela decorrente existiu e foi devidamente declarada. Assim, argumenta que os fatos geradores, em si, não foram afetados ou contaminados por ação dolosa da Impugnante, pois todas as operações teriam existido e foram devidamente declaradas.

Cita a Súmula 14 do CARF, assim como excertos de jurisprudência do colegiado de 2ª instância do Contencioso Administrativo Fiscal, aduzindo que a aplicação da multa qualificada se condiciona à minuciosa comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte.

4.2. Da multa agravada. Falta de prejuízo para a conclusão do lançamento

Argumenta que a suposta falta de apresentação de documentos e informações solicitados pela fiscalização certamente não implicou em prejuízo para a conclusão do lançamento ou obstou a lavratura do auto de infração, tanto sequer houve a utilização do lucro arbitrado por parte da fiscalização. Cita excertos de julgados do CARF na linha de que o agravamento da multa disposto no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 só teria lugar quando a falta de cumprimento de intimações pelo sujeito passivo impossibilitasse, total ou parcialmente, o trabalho fiscal.

**4.3. Do somatório da multa em 225%.
Descompasso com orientação do STF**

Após citação do entendimento do STF sobre limitação do percentual da multa de ofício, requer que seja aplicado o princípio constitucional do não confisco, além dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, limitando as multas punitivas ao percentual de 100% do valor do imposto apurado, conforme o entendimento do Pretório Excelso.

Por fim, na seção de sua defesa concernente aos pedidos finais, requer o cancelamento da autuação diante dos argumentos acima resumidos, assim sintetizados:

- *deveria ter sido observada a apuração especial do lucro imobiliário rural prevista no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, segundo o qual o ganho de capital de imóvel rural deve corresponder à diferença entre o VTN do período da venda menos o VTN do período da aquisição, independentemente da opção pelo lucro real, como já decidiram os TRFs e o STJ;*
- *uma vez afastada a possibilidade de apuração especial do lucro imobiliário rural ante a opção pelo lucro real, impunha-se, então, a lavratura da autuação pelo LUCRO ARBITRADO, o que implica em NULIDADE do lançamento de ofício ora combatido;*
- *foram legítimas e fidedignas as informações contábil-fiscais declaradas pela Impugnante ao longo do período fiscalizado,*

como apurado pela auditoria contábil produzida e juntada com a presente defesa, tornando insubsistente a autuação;

- *a multa punitiva qualificada de 150% foi imposta de maneira claramente infundada, sem provas concretas de que a Impugnante teria agido ou se omitido dolosamente para impedir/retardar a ocorrência do fato gerador;*
- *o agravamento da multa punitiva qualificada em metade para todas as infrações (75%) não se justifica porque a suposta falta de apresentação de documentos e informações solicitados pela fiscalização não implicou em prejuízo para a conclusão do lançamento ou obstaculizou a lavratura do auto de infração;*
- *a somatória da multa punitiva qualificada imposta (150%), acrescida em metade para todas as infrações por suposto embarço à fiscalização (75%), totalizando monstruosos 225%, está em completo descompasso com a orientação do E. STF no sentido de que as multas punitivas não podem ser superiores a 100% do valor do imposto.*

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Defende que a responsabilização do sócio administrador da fiscalizada, Sr. Wilton de Mello Fernandes, CPF 038.708.628-58, foi indevida, visto que o Auditor não teria individualizado, tampouco comprovado, os supostos atos infracionais por ele cometidos, responsabilizando-o meramente em razão de sua função de sócio administrador da empresa.

O acórdão de impugnação acolheu parcialmente as impugnações, excluindo as glosas sobre os valores contabilizados à conta Terra e Terrenos Reavaliação (Conta Contábil 1550100002) e excluindo a qualificadora da multa de ofício, bem assim o seu agravamento, ficando reduzida a penalidade para o patamar ordinário de 75% do valor do tributo suprimido.

De acordo com o decidido pela DRJ:

[...] entendo restar razoavelmente demonstrada a correção dos valores registrados a título de custo do imóvel vendido, à conta 1550100002 – TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO.

A reavaliação do imóvel da Fazenda, conforme Laudo de Avaliação acostado aos autos, ocorreu em outubro de 2007, ou seja, antes da edição da Lei nº 11.638/2007, de 28/12/2017, que vedou a realização de reavaliação espontânea de ativo.

Ademais, com base nos documentos apresentados (Laudo de Avaliação, Balancetes, DITR, etc.), a recorrente demonstrou e comprovou suficientemente a alegação de que as inconsistências contábeis apontadas pela fiscalização e não esclarecidas durante o procedimento fiscal decorreram de erro no transporte dos saldos, diante de falha no sistema de informação contábil que a empresa operava, o qual não estava alinhado com o layout do SPED.

Desta feita, devem ser restabelecidas as glosas efetivadas sobre os valores contabilizados à conta Terra e Terrenos Reavaliação (Conta Contábil 1550100002), a título de custo do imóvel rural vendido.

[...]

De fato, a manipulação de registros contábeis com vistas à majoração de custos a fim reduzir o resultado tributável pode ser tipificada com sonegação, pois importa em ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da autoridade tributária, sobre a efetiva ocorrência do lucro do contribuinte, base de cálculo sobre a qual recai a tributação do IRPJ e da CSLL, por exemplo.

Nada obstante, a manipulação dolosa dos registros contábeis deve ser provada, não sendo suficiente a tal comprovação a mera ausência de resposta a intimações que requereram a apresentação de esclarecimentos e documentos a justificarem os lançamentos contábeis supostamente manipulados.

Ademais, ainda que não suficientes à comprovação da regularidade das deduções como componentes do custo da Fazenda Sudamata, conforme explanado anteriormente, a impugnante demonstrou suficientemente que grande parte das inconsistências contábeis apontadas pela fiscalização e não esclarecidas durante o procedimento decorreram de erro no transporte dos saldos, diante de falha no sistema de informação contábil que a empresa operava, o qual não estava alinhado com o layout do SPED.

Desta feita, entendo que deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser reduzida ao seu patamar ordinário.

[...]

Entretanto, nada obstante a ausência de resposta da impugnante aos TCFI nº 01 e TIF nº 01, não restou configurado nos autos que a omissão do contribuinte em relação a determinados esclarecimentos e documentos solicitados pela autoridade autuante tenham importado em prejuízo ou óbice à fiscalização. Não houve demonstração da autoridade fiscal da necessidade de esforço maior, com intimação de terceiros, por exemplo, para obtenção de elementos necessários para o lançamento, situação que, se demonstrada, configuraria o prejuízo à fiscalização decorrente do descumprimento do dever de colaboração do sujeito passivo.

[...]

Assim, não restando configurado nos autos que a ausência de respostas do contribuinte tenha prejudicado a fiscalização, não há lugar para o agramento da multa de ofício [...].

O Acórdão n. 103-013.700 – 4ª TURMA/DRJ03 (fls. 865-896), em análise nos presentes recursos, foi prolatado em substituição ao Acórdão n. 103.013.506 – 4ª TURMA/DRJ03 (fls. 827-852), que foi tornado sem efeito por necessidade de interposição de recurso de ofício, eis que se verificou, quando da realização dos cálculos de retificação dos lançamentos, a ocorrência de exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributos em valor superior a 15 milhões por força do julgamento da DRJ.

Sudamata Agropecuária Ltda. e Wilton de Mello Fernandes foram intimados do Acórdão de Impugnação na mesma data, em 19/06/2024, conforme Avisos de Recebimento juntados nas fls. 928 e 929, respectivamente. Também interpuseram, ambos, recursos voluntários em 18/07/2024, conforme Termos de Solicitação de Juntada de fls. 931 e 967.

Em seus recursos, limitam-se as partes a reiterar tudo quanto constou de suas Impugnações; a primeira recorrente pede, ao final de suas razões, a improcedência total da autuação, *“mediante o reconhecimento de que: deveria ter sido observada a apuração especial do lucro imobiliário rural prevista no artigo 19, caput e parágrafo único, da Lei nº 9.393/1996, segundo o qual o ganho de capital de imóvel rural deve corresponder à diferença entre o VTN do período da alienação ocorrida em 02/08/2018, menos o custo de aquisição constante na escritura pública de compra lavrada em 06/03/1970, independentemente da opção pelo lucro real ou da declaração no DIAT, como já decidiram os TRFs e o STJ; Subsidiariamente, na hipótese de ser afastada a possibilidade de apuração especial do lucro imobiliário rural ante a opção pelo lucro real, impunha-se, então, a lavratura da autuação pelo LUCRO ARBITRADO, o que implica em NULIDADE do lançamento de ofício ora combatido; No mérito (subsidiariamente), foram legítimas e fidedignas as informações contábil-fiscais declaradas pela Recorrente ao longo do período fiscalizado, como apurado pela auditoria contábil produzida e juntada com a impugnação, tornando insubsistente a autuação”*.

O segundo recorrente, Wilton de Mello Fernandes, reproduz, em seu recurso, tudo quanto afirmado pela empresa autuada nas suas razões recursais; todavia, acrescenta, no que se refere à responsabilidade tributária reconhecida em seu desfavor, que não restou comprovada a prática de qualquer ato com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, devendo ser excluída a sua responsabilização por qualquer infração tributária que eventualmente seja mantida em desfavor da pessoa jurídica.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, Relatora.

Conheço do recurso de ofício, interposto com fundamento no art. 34, I, do Decreto n. 70.235/1972 c/c art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (DOU de 18/01/2023); ainda, conheço dos recursos voluntários, interpostos pela Sudamata Agropecuária Ltda (fls. 932-965), e por Wilton de Mello Santos (fls. 968-1.007), eis que

apresentados no prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72, bem assim por preencherem os demais requisitos objetivos e subjetivos à sua admissibilidade.

Passo, em primeiro lugar, ao exame dos recursos voluntários, seguindo-se a análise do recurso de ofício.

1 DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS INTERPOSTOS POR SUDAMATA AGROPECUÁRIA LTDA. E PELO RESPONSÁVEL WILTON DE MELLO FERNANDES

Sustentam os recorrentes, inicialmente, quanto ao ganho de capital decorrente da venda do imóvel rural “Fazenda Sudamata”, objeto de autuação, que a apuração especial do lucro imobiliário rural deve corresponder à diferença entre o VTN do período da alienação menos o VTN do período da aquisição; defendem que tal regime especial de apuração de ganho de capital decorrente de venda de imóvel rural, previsto no art. 19 da Lei 9.393/96, também se aplica às pessoas jurídicas que tenham o Lucro Real como regime tributário, como é o seu caso.

A esse respeito, do que se depreende da leitura do Relatório Fiscal, a autoridade autuante tomou por base o custo de aquisição do imóvel rural e demais rubricas, conforme registrado pela própria contribuinte em sua contabilidade, para a apuração do ganho de capital e do resultado tributável relacionado à venda do ativo imobilizado “Fazenda Sudamata”.

Contudo, observando exatamente o regime especial de que trata o art. 19 da Lei n. 9.393/96, a autoridade julgadora determinou o ajuste no lançamento para, nos termos do parágrafo único do referido artigo, abaixo transcrito, considerar como valor de aquisição o constante da escritura pública do imóvel, adquirido nos idos de 1970, conforme comprovado pela escritura carreada aos autos com a Impugnação da contribuinte; transcrevo, abaixo, a redação do dispositivo legal em referência:

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

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

Assim, não se deixou de reconhecer a aplicabilidade do regime especial de apuração para a empresa que apure o lucro pelo Regime do Lucro Real, como querem fazer crer os recorrentes; ao contrário, o acórdão de impugnação reconhece a aplicabilidade de tal regime, tanto que, como dito, determinou a retificação do lançamento fiscal para que seja considerado, como valor de aquisição, o constante da escritura de compra e venda do imóvel, em aplicação do art. 19, parágrafo único, da Lei 9.393/96.

Ocorre que, quanto ao valor da alienação, embora postulem os recorrentes a aplicação da VTN da data da venda para fins de apuração do ganho de capital, deixaram de comprovar o envio dos Documentos de Informação e apuração do ITR (DIAT) correspondente ao ano de 2018 – sequer fazendo a indicação de que valor seria este, deixando de impugnar especificamente o lançamento e de apresentar os documentos e informações necessárias ao exame de sua pretensão.

Nesse contexto, em que não se comprovem tenham sido entregues os DIATs relativos aos anos de aquisição ou alienação (ou ambos), deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações, na esteira dos julgados deste Conselho Administrativo, senão vejamos:

Processo n. 17095.721808/2021-58

Acórdão 1102-001.367 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

Sessão de 12 de junho de 2024

Relator Conselheiro Fernando Beltcher da Silva

IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. DETERMINAÇÃO. ARTIGO 19 DA LEI Nº 9.393/96. CRITÉRIOS E REQUISITOS ESPECIAIS. DESCUMPRIMENTO. VALORES EFETIVOS DAS TRANSAÇÕES. APLICAÇÃO. CABIMENTO.

*A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Existindo VTN de aquisição e de alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias, subtraído do VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias. **Caso não tenham***

sido entregues os Documentos de Informação e apuração do ITR (DIAT) relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações.

Dessarte, fica autorizada a apuração do ganho de capital tendo em conta o valor da alienação, a partir do reconhecimento das receitas decorrentes da venda, como procedeu a autoridade fiscal.

Outro aspecto objeto de irresignação das recorrentes diz respeito à glosa dos custos/despesas não comprovados e da adição, ao resultado, das receitas não declaradas, além de refeitos os lançamentos considerando não comprovados os controles de saldo de prejuízos fiscais.

Nesse ponto, vale observar – consoante registro feito na parte inicial do voto condutor do Acórdão de Impugnação –, que as impugnações, cujos fundamentos foram reiterados (*ipsis litteris*) nesta instância pela interposição dos Recursos Voluntários, limitaram-se a apresentar esclarecimentos a respeito das glosas vinculadas às contas contábeis 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS; 1.5.5.01.00002 TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO; e 1.5.5.99.00001 CORREC. MONET. COMPLE. BTN/IPC 332/91, contas essas analisadas no Parecer Pericial Contábil de fls. 441/490.

Desta feita, consideram-se não contestados os demais custos/despesas glosados pela fiscalização, em relação aos quais não foram apresentados esclarecimentos e documentos que comprovassem a sua regularidade.

Não havendo as recorrentes, como dito, apresentado razões e/ou documentos relacionados às referidas glosas e às receitas não declaradas, limitaram-se a sustentar que o proceder da autoridade fiscal implicou em verdadeira desconsideração da contabilidade, valorando-a como “imprestável” e, portanto, dever-se-ia ter por consequência a apuração do IRPJ e da CSLL pelo arbitramento do lucro.

Contudo, como se sabe, o arbitramento do lucro é medida excepcional e só deve ser utilizado pelo fisco para a apuração quando ocorrer umas das hipóteses constantes do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, situações em que a escrituração fiscal do contribuinte não se presta à apuração do lucro real e à adequada mensuração da sua renda tributável, do acréscimo patrimonial líquido verificado em determinado exercício.

Assim, a autoridade fiscal deve averiguar se os documentos apresentados permitem a adequada apuração do lucro real do contribuinte e, com isso, a correta mensuração da sua renda líquida; somente quando inexistir a comprovação documental de parcela substancial dos fatores positivos e negativos registrados na escrituração fiscal do contribuinte é que não se manterá a tributação pelo regime de apuração do lucro real, devendo-se adotar o lucro arbitrado para a tributação da renda.

Dito de outro modo, o montante das glosas de custos e despesas do contribuinte deve ser substancial a ponto de impossibilitar uma razoável apuração do lucro do contribuinte com base em sua escrita fiscal.

Nesse sentido, destaco trecho de ementa de julgado deste Conselho Administrativo (Acórdão nº 1402-002.459), da relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

Nos casos de lançamento por glosa de custos tidos como inexistentes, não há que se falar na necessidade de arbitramento para evitar que se tribute receita como se lucro fosse. Ademais, no presente caso, o valor glosado não tem relevância significativa em relação aos recursos financeiros movimentados pela pessoa jurídica de forma a justificar a apuração do resultado por lucro arbitrado.

(Acórdão nº 1402-002.459, Relator Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Sessão dia 11 de abril de 2017)

No caso concreto, a autoridade fiscal efetuou a glosa de específicos custos e despesas não comprovados, especialmente os associados ao custo da Fazenda Sudamata, e somente o fez após regular intimação da empresa autuada para prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos, ao que permaneceu inerte.

Assim, o fato de a fiscalização ter glosado específicos custos/despesas diante de inconsistências contábeis e da não apresentação de documentos e esclarecimentos solicitados, capazes de lhes dar fundamento, não quer dizer que a fiscalização tenha considerado a escrituração do contribuinte imprestável para fins de apuração do lucro real, a justificar a adoção do arbitramento para a apuração do lucro.

Ademais, com sua defesa, a impugnante não trouxe razões ou documentos de prova, sequer minimamente, da representatividade dos custos/despesas glosados a fundamentar a alegação da necessidade do arbitramento do lucro.

Desse modo, há que se considerar improcedente a alegação de que a autoridade fiscal considerou imprestável a escrituração do contribuinte para fins de apuração do lucro real e de que, por isso, a autuação deveria ter sido lavrada mediante arbitramento do lucro, inexistindo qualquer nulidade a ser reconhecida.

Por último, necessário o enfrentamento das razões trazidas no recurso de WILTON DE MELLO FERNANDES, relacionados à atribuição de sua responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN.

Sobre a responsabilidade do sócio-administrador, fundada no art. 135, III, do CTN, sabe-se que não é qualquer *infração à lei* que ensejará a responsabilidade dos sócios ou administradores; é necessário provar que estes agiram com dolo, praticando ato ilícito com fraude ou excesso de poderes.

Sendo assim, no caso, em que se afasta, inclusive, a multa qualificada, não deve subsistir a responsabilização pessoal do administrador constante da autuação, que se apresenta desacompanhada de qualquer fundamentação, sequer ilando a existência de alguma ação ou omissão dolosa e qualificada que pudesse caracterizar a infração à lei e que justificaria a aplicação do art. 135, III, do CTN.

Com efeito, o Relatório Fiscal é absolutamente genérico na parte em que trata da responsabilidade do sócio, limitando-se a trazer, sobre o caso concreto, tão somente a referência documental da assunção da administração da sociedade pelo ora recorrente, comprovante de que era o administrador da empresa nos períodos de apuração a que se referem os lançamentos:

9. Devedor solidário

9.1. Conforme a 21ª Alteração do Contrato Social, juntada no anexo 01, em 31/10/2016 foi eleito para Diretor Presidente o senhor Wilton de Mello Fernandes, CPF 038.708.628-58.

Documento de 21 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo código c
AD18.0523.12016.8432 no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/public>
Consulte a página de autenticação no final dest

 **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Delegacia da Receita Federal do Brasil
Anápolis/GO

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

RELATÓRIO FISCAL **COMPROT: 17095-720.292/2023-96**

9.2. Como restou esmiuçado neste relatório fiscal, o sujeito passivo lançou mão de diversos artifícios contábeis com o objetivo de suprimir ou reduzir os tributos devidos, redundando, em tese, no crime contra a ordem tributária previsto no inciso II, art. 1º, Lei 8.137/1990. Assim, os tributos não foram pagos em decorrência de atos ilícitos praticados pelo administrador.

9.3. Logo, cabe a responsabilização solidária do referido Diretor Presidente nos termos do inciso III, art. 135, do CTN.

Em caso a esse assemelhado não foi outro o entendimento deste Conselho Administrativo, que, à unanimidade de votos, concluiu pela exclusão, da autuação, da responsabilidade tributária do sócio-administrador:

Processo n. 12448.722158/2018-00

Acórdão n. 1301-006.957

Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Data da sessão: 17 de maio de 2024

Relator Conselheiro RAFAEL TARANTO MALHEIROS

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

Ano-calendário: 2013

PASSIVO FICTÍCIO. MOMENTO DA CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR.

Entende-se efetivamente configurada a omissão de receitas quando verificada no passivo a manutenção de obrigações já pagas, isto é, só nasceria a situação descrita a partir do instante em que ocorresse o pagamento ou seu registro contábil, certamente que constituído no momento em que verificada tal circunstância pela autoridade fiscal, mas se remetendo ao período anterior, tal como no lançamento tributário.

PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA. A indicação na escrituração de saldo credor de caixa, a falta de escrituração de pagamentos efetuados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza, por presunção, a omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova de sua improcedência. SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES COMPENSADOS. Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma data, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. Não comprovada as saídas, o caixa deve ser reconstituído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

GLOSA DE DESPESAS. EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo da efetiva prestação dos serviços contratados, mediante documentação hábil e idônea.

CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS (CMV). ICMS DIFERIDO.

O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração, nele não se incluindo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE DEDUÇÕES. IMPOSTO RETIDO NA FONTE POR PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CUMULAÇÃO. CABIMENTO.

O IRPJ e a CSLL incidente sobre a glosa de custos ou despesas indedutíveis ou não comprovados pode estar cumulado com o IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, pois ambos incidem sobre materialidades distintas e previstas em lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SÓCIO. AUSÊNCIA.

A atribuição de responsabilidade tributária ao sócio depende da comprovação da prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Não comprovadas tais condutas, descabe a imputação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA. Descabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal quando não demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados estabeleceram atuação negocial conjunta.

De dever, portanto, a exclusão, da autuação, da sujeição passiva do recorrente Wilton de Mello Fernandes, como responsável tributário (art. 135, III, do CTN).

2 DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme relatado, a autoridade fazendária identificou inconsistências contábeis nos lançamentos concernentes às rubricas componentes do Custo do Imóvel Vendido (Fazenda Sudamata), assim como em relação às receitas referentes ao pagamento do ativo alienado e à utilização de saldo de prejuízo acumulado (Relatório Fiscal de fls. 51/72).

Ainda, diante da ausência de resposta do contribuinte às intimações realizadas para esclarecimento das questões apontadas (fls. 232-255), a fiscalização concluiu pela manipulação artificial dos saldos das contas contábeis, procedendo à glosa dos custos/despesas não comprovados e adicionando ao resultado as receitas não declaradas, consoante se depreende dos seguintes trechos do relatório fiscal:

Conta contábil “1550100002 – Terra e Terrenos Reavaliação” - O sujeito passivo efetuou lançamentos fictícios e manipulou saldos desta conta contábil com o fito único de inflar artificialmente o custo do bem alienado Fazenda Sudamata. Este comportamento ilícito redundou em redução fraudulenta dos tributos devidos. Diante disso, os valores apropriados como custos baixados da conta contábil “1550100002 – Terra e Terrenos Reavaliação” nos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, mostrados nas figuras 02, 04, 06 e 08, serão glosados pela fiscalização.

Conta contábil “1559900001 – Correc. Monet Comple. BTN/IPC 332/91” - Aqui também se evidencia a implantação de saldos fictícios com o claro intuito de fraudulentamente reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos. Diante disso, os valores apropriados como custos baixados da conta contábil “1559900001 – Correc. Monet Comple. BTN/IPC 332/91” nos anos de 2018, 2019 e 2020, mostrados nas figuras 02, 04 e 06, serão glosados pela fiscalização

Conta contábil “1559000001 – Imobilizações a Reclassificar”- Este registro contábil não guarda nenhuma relação com o custo do imóvel rural Fazenda Sudamata, vendido em 02/08/2018. Logo, o valor indevidamente apropriado como custo em 31/08/2020 será glosado pela fiscalização.

Conta contábil “1121500001 – Provisão para Devedores Duvidosos” - Estes registros contábeis não guardam nenhuma relação com o custo do imóvel rural Fazenda Sudamata, vendido em 02/08/2018. Logo, este valor indevidamente apropriado como custo em 30/10/2021 será glosado pela fiscalização.

Conta contábil “1120900001 – Adiantamento a Fornecedores” - Estes registros contábeis não guardam nenhuma relação com o custo do imóvel rural Fazenda Sudamata, vendido em 02/08/2018. Assim, este valor indevidamente apropriado como custo em 30/10/2021 será glosado pela fiscalização.

Contabilização das receitas referentes à venda do ativo Fazenda Sudamata - O sujeito passivo contabilizou estes valores conforme mostrado na figura 21. Como se observa,

R\$10.000.291,20 foram reconhecidos como receita e R\$4.345.000,00 foram creditados na conta contábil “2110800001 – Adiantamento de Clientes”. Assim, o sujeito passivo dissimulou uma receita recebida com a geração de um passivo fictício de mesmo valor. Diante disso, este valor de R\$4.345.000,00 será adicionado à apuração do resultado pela fiscalização.

Conta contábil “4140100021 – Serviços de Terceiros – P.J. – ADM” - O sujeito passivo foi intimado pelo TIF nº 01, no seu item 1, a apresentar notas fiscais e documentos comprobatórios do efetivo pagamento destas despesas. Mas nada apresentou conforme relatado nos itens 3.3 e 3.4. Assim, diante da falta de comprovação destas despesas, os valores serão glosados pela fiscalização.

Conta contábil “4210100003 – Variação Cambial Passiva” - O sujeito passivo foi intimado pelo TIF nº 01, no seu item 2, a esclarecer, justificar e apresentar documentos comprobatórios destes lançamentos. Mas nada apresentou conforme relatado nos itens 3.3 e 3.4. Logo, diante da falta de comprovação destas despesas, os valores serão glosados pela fiscalização.

Glosa de compensação de prejuízo fiscal em 2020 - Conforme mostrado na figura 33, em 31/12/2020 o sujeito passivo compensou integralmente o lucro apurado de R\$2.415.361,00 com saldo de prejuízo fiscal escriturado no LALUR – Parte B de R\$5.421.430,36. Entretanto, conforme demonstrado, este saldo é fictício e não corresponde aos valores apurados pela fiscalização. Conforme demonstrado nos itens 7.1 a 7.4, houve apuração de lucro nos anos-calendários de 2018 a 2021.

No TCFI nº 02, no seu item “d”, instou-se o sujeito passivo a se manifestar se tinha interesse que a fiscalização, em sendo possível, aproveitasse saldo de prejuízo fiscal a compensar existente em 31/12/2017, após comprovação e verificação da sua correção pela fiscalização, para redução de irregularidade fiscal a ser lançada em 2018. Entrementes, nada respondeu.

Diante destes fatos, o valor compensado em 31/12/2020, de R\$2.415.361,00 será glosado pela fiscalização.

As manifestações de inconformidade foram parcialmente procedentes na instância *a quo*, em acórdão que há de ser reformado, em parte, neste reexame.

Quanto ao saldo da conta contábil 1.5.5.01.00002 - TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO, entendo que foram corretamente restabelecidas, pela Delegacia de Julgamento, as glosas efetivadas sobre os valores contabilizados à referida conta, eis que o parecer contábil apresentado pelos ora recorrentes, anexo às suas impugnações, foi capaz de ilidir as razões que ensejaram a referida glosa:

Da conta 1.5.5.01.00002 TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO

Com base no parecer contábil em referência, o valor escriturado à conta Terra e Terrenos Reavaliação (1.5.5.01.00002) tem fundamento no LAUDO DE AVALIAÇÃO DO IMÓVEL RURAL FAZENDA SUDAMATA, de 30/10/2007, anexo à impugnação (fls. 521/781), elaborado por D. E. Siebert Consultoria Agronômica e Ambiental.

Segundo referido no parecer, a mencionada atualização do imóvel foi devidamente contabilizada, no valor de R\$ 32.764.277,00, em 30/10/2007, em conformidade com a Lei nº 11.638, de 28/12/2007, esclarecendo assim o item 5.8 do Relatório Fiscal. O auditor independente ressalta que o lançamento foi registrado em 2007, conforme análise documental extraída por consulta dos registros impressos da época, conforme imagens de balancetes de outubro de 2007, que colaciona ao parecer.

O parecer ainda destaca que com a reavaliação a empresa também atualizou o valor do Imóvel na Declaração do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, 2008/2007, NIRF nº 0.782.820-9, anexo às fls. 574/580, conferindo assim com os respectivos registros contábeis de 2007, conta 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS, R\$ 6.966.178,89, e saldo da conta 1.5.5.01.00002 TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO, R\$ 32.764.277,00, totalizando o valor do imóvel em R\$ 39.730.455,89.

Demais disso, discorre sobre o histórico de lançamentos de baixa parcial de referida conta, referentes à venda parcial do imóvel, antes da alienação ocorrida em 2018, cujos lançamentos de custo do imóvel foram analisados pela fiscalização, colacionando imagens dos balancetes contábeis

da época dos fatos, de forma a justificar os saldos da conta 1.5.5.01.00002, constantes nas ECD de 2018 a 2021.

Eis demonstração sintética do saldo da conta contábil em questão, conforme imagem colacionada ao multicitado parecer de auditoria independente:

Demonstração sintética do saldo de conta contábil			
CONTA CONTÁBIL: 1550100002 - TERRAS E TERRENOS REAVALIAÇÃO			
Exercício	Saldo Contábil	Ocorrência	Observações
2007	R\$ 32.764.277,00	31/10 - Abertura da conta contábil, data da reavaliação realizada.	
2008	R\$ 30.990.243,87	R\$ 1.774.033,13 - Baixa parcial referente alienação parcial do imóvel - 01/2008	
2009	R\$ 30.990.243,87	Sem movimentação	
2010	R\$ 30.990.243,87	Sem movimentação	
2011	R\$ 30.990.243,87	Sem movimentação	
2012	R\$ 30.990.243,87	Sem movimentação	
2013	R\$ 30.990.243,87	Sem movimentação	
2014	R\$ 27.891.219,57	R\$ 3.099.024,30 - Baixa parcial referente alienação parcial do imóvel - 2014	
2015	R\$ 19.459.477,27	R\$ 8.431.742,30 - Baixa parcial referente alienação parcial do imóvel - 2015	
2016	R\$ 19.459.477,27	Sem movimentação	Problema no transporte do saldo final de 2015 para o inicial de 2016 na ECD
2017	R\$ 19.459.477,27	Sem movimentação	
2018	R\$ 14.594.615,46	R\$ 4.864.861,81 - Baixa parcial referente alienação total do imóvel - 2018	
2019	R\$ 9.639.581,46	R\$ 4.955.034,00 - Baixa parcial referente alienação total do imóvel - 2019	
2020	R\$ 4.819.581,46	R\$ 4.820.000,00 - Baixa parcial referente alienação total do imóvel - 2020	
2021	R\$ -	R\$ 4.819.581,46 - Baixa final do saldo ref. alienação total do imóvel - 2021	

Sobre as inconsistências apontadas pela fiscalização em relação aos saldos da conta em lume, no item f do parecer contábil, o auditor independente relata a ocorrência de divergências entre os saldos contabilizados nos sistemas e registros físicos da empresa e os informados em ECD. Vejamos trecho do parecer com esclarecimentos quanto às inconsistências nos saldos da conta 1.5.5.01.00002 - TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO:

Igualmente ocorreu na ECD de 2012, com a conta 155.01.00002 – TERRAS E TERRENOS REAVALIAÇÃO, em 2012, a ECI) veio com o saldo “zerado”, mas nos seus registros contábeis, consta o saldo de R\$ R\$ 32.764.277,00, registrado na contabilidade em 31/10/2007, anterior a edição da Lei 11.638 de 28/12/2007, que proíbe reavaliações após 01/01/2008.

O saldo da conta contábil 155.01.00002 – TERRAS E TERRENOS REAVALIAÇÃO em 2015, apresentou-se inicialmente “zerada” na ECI) de 2015, recebendo um lançamento na ECI) de R\$ 8.000.000,00, referente uma parcial por alienação parcial do imóvel, enquanto no seu saldo nos

demonstrativos contábeis, esta conta contábil está com o saldo inicial de R\$ 27.891.219,57, e recebendo uma baixa parcial por esta alienação em 30/11/2015 no valor de R\$ 8.431.742,30, encerrando o exercício de 2015 com um saldo de R\$ 19.459.477,27. Desta forma o saldo da conta contábil, 155.01.00002 – TERRAS E TERRENOS REAVALIAÇÃO em 2015, encerrou na ECD 2015 com saldo divergente dos registros contábeis em 2015, onde a conta contábil na ECD encerrou com R\$ 8.000.000,00 (credor), o saldo apontado nas demonstrações contábeis físicas é de R\$ 19.459.477,27(devedor).

O saldo desta conta contábil, estava na ECD, classificado de forma errônea na conta contábil do PL (Patrimônio Líquido), 232.05.00002, conforme verificado no saldo de 2015 e 2016, onde ele teve uma redução ocorrendo a real classificação contábil, reclassificando o saldo das contas do Ativo e do PL, acertando destas formas as divergências.

Vale ressaltar, que após este período até 2016, período este anterior aos últimos cinco exercícios, os saldos contabilizados nos registros físicos e na ECD da empresa, não apresentaram divergências, trazendo o saldo contábil real até a última ECD apresentada de 2021.

Na parte do parecer referente à conclusão (item g), assim conclui o parecerista:

Pelo trabalho realizado, fica evidente que a empresa SUDAMATA efetuou a reavaliação do imóvel FAZENDA SUDAMATA no ano de 2007, imóvel este adquirido a várias décadas antes de sua alienação total final em 2018, o Laudo de Reavaliação apresentado durante as diligências da Perícia (ANEXO III) é o original e em bom estado, fidedigno, registrado regularmente na contabilidade daquele ano (2007). Por este fato comprovado, ao contrário do que conclui o RELATÓRIO FISCAL (ANEXO II) em seu item 5.11, os lançamentos não são fictícios e a empresa não manipulou saldos da conta 1550100002 – TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO, assim como não teve comportamento ilícito que redundasse em redução fraudulenta dos tributos devidos.

A referida reavaliação de imóvel é a base para as análises das contas analisadas que envolvem o valor total do imóvel Fazenda Sudamata, por este motivo o presente trabalho tomou como ponto de partida o ano calendário da reavaliação 2007, analisando as contas relacionadas até o ano calendário de 2021.

Pois bem. Do cotejo entre os termos do Relatório Fiscal e os da Impugnação, especialmente com base nos esclarecimentos apresentados com o parecer de auditoria independente, entendo restar razoavelmente demonstrada a correção dos valores registrados a título de custo do imóvel vendido, à conta 1550100002 – TERRA E TERRENOS REAVALIAÇÃO.

A reavaliação do imóvel da Fazenda, conforme Laudo de Avaliação acostado aos autos, ocorreu em outubro de 2007, ou seja, antes da edição da Lei nº 11.638/2007, de 28/12/2017, que vedou a realização de reavaliação espontânea de ativo.

Ademais, com base nos documentos apresentados (Laudo de Avaliação, Balancetes, DITR, etc.), a recorrente demonstrou e comprovou suficientemente a alegação de que as inconsistências contábeis apontadas pela fiscalização e não esclarecidas durante o procedimento fiscal decorreram de erro no transporte dos saldos, diante de falha no sistema de informação contábil que a empresa operava, o qual não estava alinhado com o layout do SPED.

Desta feita, devem ser restabelecidas as glosas efetivadas sobre os valores contabilizados à conta Terra e Terrenos Reavaliação (Conta Contábil 1550100002), a título de custo do imóvel rural vendido.

Quanto à conta 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS, irreparável também o acórdão de impugnação quando afirma a irrelevância das divergências indicados no Relatório Fiscal – e objeto de elucidação do parecer contábil anexado pelas recorrentes às suas impugnações – para a apuração do ganho de capital relacionado ao imóvel rural que, nos termos do art. 19, parágrafo único, da Lei n. 9.393/96, deve considerar o valor de aquisição como o constante da escritura do imóvel, eis que adquirido em 6/3/1970 e, portanto, antes do marco temporal previsto na referida norma (1º de janeiro de 1997).

Em todo caso, quanto à referida conta, como foi muito bem observado no acórdão recorrido, inexistiu qualquer glosa de valores, eis que, ao fim, a autoridade lançadora pautou a apuração do valor tributável da venda do imóvel pelo que ali constou como custo de aquisição e que foi transportado para a conta 155.01.00002 – TERRAS E TERRENOS REAValiação; transcrevo do acórdão de impugnação a parte a que se refere:

“[...] analisando os termos do Relatório Fiscal, notadamente seu item 7 - Demonstrativo de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – observa-se que a autoridade fiscal considerou o valor registrado à conta 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS tal como lançado pela contribuinte, não realizando glosa de valores sobre tal conta. Portanto, inexistindo glosa sob valores lançados à conta 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS, não cabe a análise, em sede de julgamento, da regularidade dos valores registrados em tal conta como custo de aquisição da Fazenda Sudamata”.

Doutra parte, no que se refere ao decote da qualificadora e da agravante da multa de ofício, deve ser modificado o acórdão recorrido.

Isso porque, embora tenham sido restabelecidas as glosas relacionadas à Conta 1550100002 TERRA E TERRENOS REAValiação, bem assim entendidas irrelevantes as inconsistências havidas na Conta 1.5.5.01.00001 TERRAS E TERRENOS, que teriam sido devidamente elucidadas no parecer contábil anexo às manifestações de inconformidade, restaram outros lançamentos contábeis havidos por fraudulentos, como descrito no Termo de Verificação Fiscal, capazes de caracterizar a ação dolosa do sujeito passivo, ensejante da qualificação da multa de ofício, e que sequer foram levados em consideração no acórdão ora revisto quando decidiu pela exclusão da qualificadora.

Com efeito, destaco do relatório fiscal o seguinte:

- a) a constatação da apropriação de saldo devedor de empréstimos realizados pelo sujeito passivo para a empresa associada Samello Franshising Ltda., baixados da conta contábil de provisão para devedores duvidosos, e apropriados posteriormente como custo do imobilizado, acarretando um saldo devedor de R\$1.168.812,08. (itens 5.21 a 5.25);
- b) os itens 5.26 a 5.28 demonstram que, em fevereiro e março de 2017, foram realizados diversos pagamentos a ex-sócios e outras

pessoas físicas correlacionadas no montante de R\$ 4.003.156,35, e que foram escriturados como “adiantamento a fornecedores”, elevando o saldo da conta para R\$ 4.085.486,91 em 06/03/2017 - em 30/10/2021, o saldo desta conta foi baixado como custo do imobilizado Fazenda Sudamata;

c) os itens 5.29 a 5.31 mostram que, em 2021, os valores recebidos referentes à venda do ativo Fazenda Sudamata totalizaram R\$ 14.345.291,20, conforme documentos apresentados pela adquirente Elza Junqueira de C. Dias; o total de R\$ 10.000.291,20 foram reconhecidos como receita na Conta 3310200001 VENDA DE IMOBILIZADO – TERCEIROS. Ainda, R\$ 4.345.000,00 foram creditados na Conta 2110800001 ADIANTAMENTO DE CLIENTES, de modo que o sujeito passivo dissimulou uma receita recebida com a geração de um passivo fictício de mesmo valor.

Nesse contexto, é cediço que a aplicação da qualificação da multa não se trata de opção facultada à autoridade tributária, mas de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o art. 142 do CTN.

Desse modo, não há como se desqualificar a multa de ofício aplicada, merecendo reforma, nessa parte, o acórdão em reexame.

Igualmente, no que se refere à agravante, a consideração contida no Acórdão de Manifestação de Inconformidade – de que o não atendimento da fiscalizada às intimações e a não apresentação de documentos não implicaram em prejuízo à fiscalização e que, portanto, deveria ser afastada a penalidade – não há como subsistir.

A esse respeito, consta do item 3.1 do relatório fiscal que o sujeito passivo deixou de apresentar, entre outros, os documentos comprobatórios do efetivo recebimento dos valores relativos à venda do ativo Fazenda Rio Formoso, solicitados no TIPF, fato que ensejou diversas diligências fiscais, entre as quais junto aos três adquirentes do imóvel rural, conforme os RPF 0120200202300029 (Elza Junqueira de Carvalho Dias), 0120200202300030 (Flávio de Carvalho Dias) e 0120200202300031 (Gabriel de Carvalho Dias), com a intimação desses contribuintes para apresentar os referidos documentos.

Ademais, conforme relatado nos itens 5.29 a 5.31, os documentos apresentados pela adquirente Elza Junqueira de C. Dias possibilitaram à fiscalização a constatação da fraude descrita na alínea “c”, do item 8 do termo.

Inolvidável, portanto, o obstáculo à fiscalização oposto pela autuada, ensejante de um adicional de diligências pela autoridade autuante, e que acabaram por desvelar fraudes nas escritas fiscais, a partir de documentos não apresentados pela fiscalizada.

Assim, deve ser restabelecida não somente a qualificação da multa de ofício, como também o seu agravamento.

Entretanto, com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689/23, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada tem seu percentual limitado ao teto de 100%.

Assim, nos termos do art. 106, II, c, do CTN, que determina que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”*, deve o percentual da multa de ofício qualificada se limitar a 100%, em razão da retroatividade da legislação mais benéfica.

Por todo o exposto, deve ser dado parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer o agravamento da multa e a sua qualificação, desta feita limitada ao teto de 100%.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer o agravamento e a qualificação da multa de ofício; quanto aos recursos voluntários: a) negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada e b) dar provimento parcial ao recurso voluntário do coobrigado para excluí-lo do polo passivo da relação jurídico tributária; ainda, por reduzir, de ofício, para 100% (cem por cento), o percentual da multa qualificada.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ