



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720549/2022-29
ACÓRDÃO	1401-007.524 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL COMAPI AGROPECUÁRIA S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. AJUSTE NOS SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. REFLEXOS EM ANOS POSTERIORES. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO ESPECÍFICO. DECADÊNCIA.

É incabível a revisão dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL com base nos registros contábeis e nos valores informados nas ECFs/DIPJs sem que haja lançamento fiscal específico e devidamente formalizado para tal fim. No caso, em se tratando de lançamento relativo aos anos calendários de 2018 a 2020, formalizado tão somente em 2023, os ajustes realizados nos saldos de prejuízos fiscais relativos ao período de 2014 a 2017 estariam fulminados pela decadência.

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE POR ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. DETERMINAÇÃO DO MOMENTO EM QUE OCORRIDO O FATO GERADOR. DECADÊNCIA.

Conforme o disposto no art. 22 da Lei nº 9.514/97, a operação de alienação fiduciária é definida como "o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel". Trata-se, como no caso em apreço, de uma alienação de imóvel realizada para garantir uma dívida, sendo que tal avença é gravada com uma condição resolutiva que, se implementada, deverá extinguir a operação realizada, com o conseqüente retorno do bem ao patrimônio do devedor-fiduciante, acaso satisfeita a dívida garantida.

Para efeito de apuração do ganho de capital deve prevalecer como data de realização da venda aquela em que firmado o respectivo contrato de alienação fiduciária, no presente caso, em 2011. Como o lançamento foi

constituído tão somente em 2023, flagrante a ocorrência da decadência a fulminar o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

AUTUAÇÃO - OMISSÃO DE RECEITA – PERÍODO DE APURAÇÃO DE 2018 A 2020 E GLOSA DE PREJUÍZOS ACUMULADOS – PERÍODO DE APURAÇÃO DE 2014 A 2020 – LUCRO REAL ANUAL

1. Em decorrência de ação fiscal direta conduzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis/GO, a contribuinte acima identificada foi autuada em 28/07/2023 (fl. 02 a 10) por omissão de receita não operacional, cientificada em 03/08/2023 (fl.1.727) e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, CSLL, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2018 a dezembro/2018.

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17095-720.549/2022-29	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 140.245.414,46
17095-720.549/2022-29	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 50.512.659,57
Total		R\$ 190.758.074,03

1.1. Nesse Auto de Infração também houve a glosa de R\$ 12.554.771,10:

VR 01RF DEFIS
 MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 7

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 17095-720.549/2022-29

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
 LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
 53.907.341/0001-01 Período de Apuração do Tributo
 01/01/2018 a 31/12/2018
 Nome Empresarial
 COMAPI AGROPECUARIA S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL

RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL DECLARADO

Prejuízo da Atividade Rural Declarado 12.554.771,10

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
150,00%	Não Operacional	199.471.078,35 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 199.471.078,35	0,00	0,00	199.471.078,35

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
150,00%	199.471.078,35	15,00%	29.920.661,75

2. E, ainda, no mesmo procedimento fiscal houve a Glosa de Prejuízo Fiscal de períodos anteriores de R\$ 26.533.260,06 (fl. 41):

APURADO PELO SUJEITO PASSIVO CONFORME APRESENTADO NA ECF

ANO	PREJUÍZO EXERCÍCIOS ANTERIORES	LUCRO/PREJUÍZO NO PERÍODO	SALDO APURADO
2014	2.954.193,82	2.899.780,94	54.412,88
2015	54.412,88	1.059.619,22	1.114.032,10
2016	1.114.032,10	17.230.617,59	18.344.649,69
2017	18.344.649,69	8.188.610,37	26.533.260,06
2018	26.533.260,06	12.554.771,05	39.088.031,11
2019	39.088.031,11	10.925.280,94	50.013.312,03
2020	50.013.312,05	9.930.907,90	59.944.219,95
2021	59.944.219,95	12.254.677,40	72.198.897,35

APURADO PELA FISCALIZAÇÃO

ANO	Prejuízo Fiscal Ajustado após a Ação Fiscal
2014	
2015	
2016	
2017	
2018	
2019	9.812.908,17
2020	15.294.325,17
2021	27.552.002,57

3. Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 800 a 812) e no Termo de Verificação Fiscal (fl. 02 a 10), a contribuinte cometeu a infração de omissão de ganhos de capital. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fl. 02 a 10):

3.1.1. Ganhos e perdas de capital apurados incorretamente infração: Alienação/baixa de bens do ativo permanente.

**GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE
INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE**

Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2018	199.471.078,35	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251 e 418 do RIR/99
Arts. 258, 259, 260, inciso II, 265 e 501 do RIR/18

TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL

4. O atuante exarou Termo de Verificação (TVF - fl. 20 a 36), documento que descreve e fundamenta a autuação, assim dispôs:

(...)

O sujeito passivo a partir do ano calendário de 2014 apurou prejuízos fiscais, conforme declarado a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, através do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

Tais prejuízos fiscais foram se acumulando em todo o período abrangido por este procedimento fiscal (2014 a 2020) e demonstrado no Anexo II, deste Relatório Fiscal.

Conforme análise dos documentos e já anteriormente explicitado, o sujeito passivo no período de 2014 a 2017 alienou diversas propriedades integrantes do ativo imobilizado, abstendo-se de registrar estes eventos na contabilidade apresentadas ao fisco.

Assim sendo, os valores declarados nas Dimob – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias nos anos calendários de 2014 a 2017, serviram como base de cálculo para o resultado do Ganho de Capital, acrescidos na Receita Tributável visando a recomposição do IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados erroneamente pelo sujeito passivo.

APURAÇÃO IRPJ E CSLL

Conforme demonstrado anteriormente neste Relatório Fiscal o sujeito passivo outorgou fiduciariamente a propriedade rural denominada Fazenda Vale do Juruena em 2011 ao Banco Votorantim S/A.

O referido imóvel rural, de acordo com o instrumento particular de compra e venda apresentado pelo sujeito passivo, foi adquirido em 02/10/2006 da empresa PROCOMP AGROPECUÁRIA LTDA, por R\$ 51.474.496,37 (cinquenta e um milhões, quatrocentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e noventa e seis reais e trinta e sete centavos).

A área total do imóvel rural é de 100.000,00 h (cem mil hectares), o que perfaz um valor de R\$ 514,74 (quinhentos e catorze reais e setenta e quatro centavos) por hectare.

Assim sendo a apuração do ganho de capital, por evento e ano de ocorrência, está devidamente demonstrado no Anexo III deste Relatório Fiscal.

A base de cálculo do IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelo sujeito passivo, nos anos calendários de 2018 a 2020 foi ajustada de acordo com o constatado nesta fiscalização e demonstrada no Anexo IV, deste Relatório Fiscal.

4 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A respeito da responsabilidade solidária, dispõe o art. 124 do CTN da seguinte forma: “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

Extrai-se que o CTN admite duas modalidades de solidariedade passiva: (i) a solidariedade de fato, estabelecida no inciso I, quando há uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) a solidariedade de direito, no inciso II, resultante de determinação expressa de lei.

No que se refere à solidariedade de fato, é solidária a pessoa que realiza determinada situação, que constitui fato gerador, conjuntamente com outra, ou outras pessoas, ou que, em comum com outra(s), esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio jurídico que dá origem à tributação. Ou seja, é requisito que exista interesse comum na situação jurídica constitutiva do fato gerador da obrigação, isto é, uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade (econômica, moral, social etc.), em que as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas formadoras da solidariedade.

No presente caso, o sujeito passivo integrando o grupo econômico obteve vantagem econômica para o grupo empresarial, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como demonstrado nos autos, foi praticado planejamento tributário ilícito por parte do grupo econômico, que, mediante uma engenharia tributária, alcançou vários objetivos nas operações, quais sejam, a redução da carga fiscal através da omissão de receitas e o esvaziamento do patrimônio do sujeito passivo através da outorga fiduciária de um bem do ativo imobilizado para garantia de um empréstimo da empresa e finalizando com a falta de recolhimento do IRPJ- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A empresa COMAPI AGROPECUÁRIA S/A é uma empresa que atua em diversas atividades, mas precipuamente na atividade rural e administração de bens, tendo como acionistas e administradores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin que também fazem parte do quadro de acionistas da empresa GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A.

Desta forma os acionistas e administradores em comum nas duas empresas atuaram em conjunto no ato jurídico que redundou, na obtenção do crédito financeiro (GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A e na outorga fiduciária do bem imóvel (COMAPI AGROPECUÁRIA S/A) junto ao Banco Votorantim S/A, numa

confusão de atos e fatos jurídicos que resultaram no esvaziamento do patrimônio do sujeito passivo, da falta de escrituração nos livros contábeis das transações de crédito e imobiliárias, do não recolhimento do IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA e da CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO e benefícios financeiros decorrentes dos créditos bancários e dos créditos tributários não recolhidos.

Posto isso, os acionistas Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin e a empresa Gaia Energia e Participações S/A, estão sendo responsabilizados solidariamente com o sujeito passivo neste lançamento fiscal.

5 – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

Tendo em vista que a administração das empresas em questão é efetuada pelas pessoas físicas descritas anteriormente cabe analisar o disposto no artigo 135 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio administrador ocorre quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais acionistas, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

Os acionistas FERNANDO ANTONIO BERTIN, SILMAR ROBERTO BERTIN E REINALDO BERTIN figuram como administradores nas duas empresas, conforme atos constitutivos e alterações seguintes, na época da celebração do empréstimo junto ao Banco Votorantim S/A e posteriormente na ocorrência dos fatos geradores e utilizaram a estrutura patrimonial e financeira da fiscalizada para servir aos propósitos do grupo empresarial, conforme constatação exaustiva neste Relatório Fiscal e inequivocadamente demonstra que possuíam pleno conhecimento dos fatos realizados em desrespeito aos atos constitutivos e a legislação vigente. Tais atos foram praticados de forma livre e consciente, não tendo sido identificado nenhum indício de oposição aos fatos que foram perpetrados.

Dita imposição da vontade dos sócios, perpetrada em atos financeiros, administrativos, comerciais e operacionais, tinham como objetivo diminuir ou omitir da administração tributária os fatos geradores, em flagrante desrespeito a Legislação Tributária. A vontade de diminuir o IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fica evidente quando findo todo o processo que resultou na consolidação da Fazenda Vale do Juruena ao credor fiduciário, o leilão judicial promovido 1ª. Vara de Falências, Recuperações Judiciais e Arbitragem do Foro Central da Capital/SP que teve os recursos financeiros beneficiado todo o grupo econômico. Toda a narrativa aqui exposta

corroborar a responsabilidade dos administradores no cometimento de atos que resultaram no comprometimento da apuração real do Lucro do sujeito passivo fiscalizado, na obtenção dos créditos financeiros junto as instituições bancárias e no leilão promovido pela Justiça Pública das áreas constantes das matrículas 2715 e 2717, que teve os valores convertidos para todo o grupo econômico, suplicante da Recuperação Judicial.

7 - DAS PENALIDADES CABÍVEIS

A norma legal que estabelece a multa de ofício aplicável nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)”

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

“Art.71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepcionam a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

Sobre a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF aprovou a Súmula nº 14, com o seguinte enunciado:

“Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

No presente caso, ficou evidenciada a conduta dolosa do sujeito passivo e seus administradores que em associação com todos os envolvidos do grupo empresarial, já demonstrado neste Relatório Fiscal, tinha como escopo perpetrar contra a administração tributária atos fraudulentos em busca da redução de tributos.

Assim, deve ser aplicada a majoração prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da lei 9.430/96, sendo aplicável a multa de 150% sobre os valores apurados neste levantamento fiscal.

(...)

IMPUGNAÇÕES

DA CONTRIBUINTE

5. Irresignada com os lançamentos, em 01 de setembro de 2023, a empresa apresentou impugnação às fls. 1.738 a 1.779, instruída com documentos de representação às fls. 1.780 a 1.798 e de comprovação às fls. 1.799 a 2.947, na qual alega, em síntese, o seguinte (ordem de apresentação e títulos de acordo com o apresentado pela defendente):

(...)

em face dos autos de infração por meio dos quais é exigido imposto sobre a renda da pessoa jurídica (“IRPJ”) e contribuição social sobre o lucro líquido (“CSLL”), com imputação de multa de 150%, além da glosa de prejuízos fiscais acumulados entre 2014 e 2017. A autuação deve ser integralmente cancelada consoante as razões a seguir aduzidas, requerendo-se, desde já, o regular processamento da presente defesa administrativa.

I. DOS FATOS

1. A Impugnante atua na área de agropecuária e outros negócios correlatos. Já a empresa GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A, que atua no ramo de infraestrutura, emitiu em favor do BANCO VOTORANTIM S.A. cédulas de crédito bancário nos 816511 (fls. 630/636) e 816520 (fls. 641/647). Tais cédulas foram, posteriormente, objeto de novação parcial pela cédula de crédito bancário nº 10165877 (fls. 653/667), a qual apresentava como avalista ou coobrigada a Impugnante.

2. Para viabilizar a obtenção de tais créditos, por exigência de garantia da instituição financeira, a Impugnante houve por bem avalizar a tomada destes créditos financeiros, essenciais à manutenção dos negócios da GAIA, outra empresa do grupo, mediante instrumento particular de compromisso de constituição de garantia de alienação fiduciária do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena (fls. 562/573), especificamente os imóveis constantes nas matrículas n.º 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2716, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2768, 2769, 2770, 2771, 2772,

2773, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778, 2779, 2780, 2781, 2728, 2783, 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796 e 3416.

3. Em razão da mesma operação financeira, em 2015, foi firmado o instrumento particular de assunção de dívidas e outras avenças nº 111779-0 (**DOC. 03**), por meio do qual foi formalizada a assunção, pela empresa CONTERN CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA. – **que assim como a empresa GAIA, não se confunde com a Impugnante – COMAPI** -, da responsabilidade pelo adimplemento das obrigações da empresa GAIA, em decorrência das citadas cédulas de crédito bancário. Ainda, foi emitida em favor do BANCO VOTORANTIM nova cédula de crédito bancário nº 10147271 (fls. 670/799), a qual também apresentava a Impugnante como avalista ou coobrigada.

4. Pois bem. Após diversos aditivos do instrumento de compromisso de constituição de garantia de alienação fiduciária, especialmente para adiar o vencimento do cumprimento da obrigação principal (**DOC. 04**), elemento este já denotativo da crise financeira pela qual passava o Grupo, como medida de sobrevivência, o GRUPO HEBER ingressou com pedido de **recuperação judicial**, o qual foi deferido e tramita sob o nº **1080871-98.2017.8.26.0100**, “a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica” (**DOC. 05**).

5. Deveras, é fato incontroverso que a situação financeira do grupo se agravou de maneira avassaladora, sendo a recuperação judicial a única alternativa possível para a continuidade das atividades das empresas, com a adoção de medidas que possibilitem o seu soerguimento.

6. De qualquer forma, acredita-se que em razão do risco em relação ao crédito, o BANCO VOTORANTIM, credor da operação financeira, cedeu seus créditos para o BANCO MÁXIMA S.A., inclusive as respectivas garantias, por meio do Termo de Cessão de fls. 275/276. Ato seguinte, as operações de crédito e os direitos fiduciários foram novamente cedidos, então para o FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO PADRONIZADOS (“FUNDO AFARE I”), conforme fls. 279/281.

7. Ou seja, em termos práticos, com a sucessão de diversos contratos firmados entre pessoas jurídicas de direito privado, **cujo conteúdo ou validade nunca foi questionado pelo Fisco**, o direito ao crédito foi consolidado em nome do FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO PADRONIZADOS (“FUNDO AFARE I”).

8. Ocorre que, com o deferimento do pedido de recuperação judicial do grupo e o inadimplemento da obrigação por parte da GAIA, em 08.08.2018, foi formalizada a consolidação de propriedade do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena, especificamente as matrículas registradas sob os nos 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2716, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2768, 2769, 2770, 2771, 2772, 2773, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778,

2779, 2780, 2781, 2728, 2783, 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796 e 3416, para o credor fiduciário FUNDO AFARE I. **Ou seja, a Impugnante, em razão do aval fornecido, teve expropriada a sua propriedade.**

9. Ademais, na esteira das dificuldades financeiras que se apresentavam, **foi requerida e deferida** pelo juízo recuperacional a alienação dos imóveis de matrículas nos 2715 e 2717 do 1º Serviço Registral da Comarca de Nova Monte Verde/MT (**DOC. 06**).

10. De tal forma, tais imóveis foram objeto de **arrematação em hasta pública realizada neste contexto (DOC. 07)**. Vale destacar que as matrículas acima não eram garantidoras da operação financeira realizada pela empresa GAIA/CONTERN.

1.3. DA AUTUAÇÃO FISCAL IMPUGNADA

11. Pelo contexto fático exposto, a Impugnante teve expropriado parte do seu patrimônio mediante a consolidação da propriedade em favor da instituição financeira, em razão do aval concedido em operação de alienação fiduciária em favor da empresa GAIA e parte em razão da realização de hasta pública determinada no bojo do seu processo de recuperação fiscal.

12. A despeito da realidade acima narrada, a Impugnante foi surpreendida com a lavratura de auto de infração por meio do qual é exigido IRPJ e CSLL, **referente ao ano-calendário de 2018**, em razão da “falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação / baixa de bem do ativo permanente, gerando, por consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação” e a glosa dos prejuízos acumulados no **período de 2014 a 2017** por suposta omissão de receitas na venda de bens do ativo.

13. Em relação à glosa dos prejuízos fiscais acumulados, a fiscalização aponta equívoco nos resultados apurados entre os anos de 2014 a 2017, sob o argumento de que teria havido a alienação de ativos entre os anos de 2014 e 2017 sem o reconhecimento do ganho de capital. A partir dessa premissa a fiscalização realizou a reapuração do tributo devido, com a glosa dos prejuízos fiscais e bases negativas do período.

14. A autuação não merece prosperar. Em síntese, será demonstrado que:

(I) O lançamento fiscal guerreado sequer poderia autuar as supostas omissões de receita apuradas nos anos-calendários de 2014 a 2017, a fim de realizar nova apuração dos tributos sobre a renda devidos em 2018, em atenção ao prazo **decadencial aplicável**.

(II) De acordo com o posicionamento da própria Receita Federal, evidente o erro no fato gerador e a consequente decadência também por força da data em que formalizado o compromisso de alienação fiduciária, em 2011, data do fato

gerador, caso houvesse ganho de capital em relação à garantia prestada pela Impugnante no empréstimo firmado pela empresa Gaia.

(III) O lançamento fiscal guerreado está eivado de **nulidade**, em razão de atuar a Impugnante por ausência de contabilização do ganho de capital (acusação fiscal) sem individualização de cada umas das alegadas operações e sem apurar o ganho de capital, tendo sido empregada verdadeira metodologia de autuação de omissão de receitas, também sem individualização. Ademais, considerou como valor da operação/receita valor que não corresponde sequer a uma operação de alienação praticada pela Impugnante, considerando o valor de dívida de terceiro!

(IV) O lançamento fiscal guerreado está eivado de **nulidade**, em razão da desconsideração da regra específica para apuração de ganho de capital na hipótese de **alienação de imóvel rural**, consoante a Lei nº 9.393/96.

(V) O lançamento fiscal guerreado, apesar de reconhecer os fatos jurídicos relevantes, desconsidera a natureza jurídica do instrumento particular de constituição de garantia de alienação fiduciária, além de não manter coerência com a sua premissa, desconsiderando os efeitos na pessoa jurídica (Princípio da Entidade) Impugnante, a qual não recebeu qualquer contrapartida, assim como desconsidera os pronunciamentos contábeis, deixando de verificar que no presente caso o que se tem é tão somente a resolução de uma perda em razão do descumprimento de obrigação por terceiro avalizado.

(VI) Apesar da insubsistência do lançamento fiscal consubstanciar a insubsistência da imputação das multas, **a qualificação da multa no patamar de 150% não merece prosperar**, tendo em vista que não estão presentes os requisitos para imposição da multa qualificada, especialmente pela ausência de fundamentação, bem como de comprovação da conduta simulada e/ou dolosa da Impugnante.

(VII) O crédito tributário não foi lançado com fundamento em planejamento tributário, ilação que só aparece para forçosamente tentar justificar multa qualificada e solidariedade. Não há como se cogitar de qualquer conduta por parte da Impugnante e de seus administradores que tenham objetivado qualquer economia fiscal ou planejamento tributário, principalmente com a absurda ilação de que teria havido contribuição da instituição financeira que concedeu crédito bancária e cuja inadimplência do devedor gerou a consolidação dos imóveis em favor do credor sete anos depois.

15. Por fim, em caráter subsidiário, será demonstrada a afronta ao princípio constitucional do não confisco em razão da fixação de multa em patamar exorbitante, bem como a ilegalidade da imposição de juros de mora sobre as penalidades lançadas.

16. Nessa medida, toda autuação fiscal, inclusive a respectiva multa e encargos, são objeto da presente impugnação.

(...)

III. DA INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL

III.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DO PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA EM RAZÃO DA DECADÊNCIA

18. Como adiantado, a autoridade fiscal glosou prejuízos fiscais e bases negativas apurados pela Impugnante nos anos de 2014 a 2017, sob o argumento de que nos aludidos períodos o resultado apurado pela Impugnante estaria equivocado, tendo em vista a suposta omissão de receitas decorrentes da alienação de ativos no período. A partir dessa premissa, a autoridade autuante recalculou as bases de cálculo de IRPJ e da CSLL do período e alterou as bases de prejuízo fiscal e bases de cálculo negativa acumulados pela Impugnante.

19. Conforme se depreende do Relatório Fiscal e seus anexos, para os anos-calandários de 2014 a 2017, a d. Autoridade Fiscal identificou que os valores constantes nas Dimob (declaração de informações sobre atividades imobiliárias) não foram registrados na contabilidade da Impugnante, tampouco foram oferecidos a tributação.

20. Assim, **presumindo-se que os valores constantes nas ditas declarações corresponderiam integralmente a receitas tributáveis**, a d. Autoridade Fiscal realizou verdadeira reapuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda, identificando, inclusive saldo devedor dos tributos no ano-calandário de 2014 a 2017.

(...)

22. Ocorre que a providência adotada pela autoridade fiscal certamente é violadora do disposto no artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional em razão do transcurso do prazo decadencial conferido ao Fisco para a glosa do prejuízo fiscal de IRPJ e de base negativa da CSLL. Com efeito, dispõe o referido artigo que:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(...)

30. Naquela oportunidade, foi consignado que ***“(...) sendo propiciado à Fazenda o conhecimento dos atos competentes ao sujeito passivo, há de se instalar limite temporal para que se posicione, obstando um limite sem fim que cause insegurança ao administrado e não ponha termo, em algum momento, às relações jurídicas Afinal, oferecendo-se o contribuinte a publicidade necessária, conforme***

regime legal estipulado, não há que se falar que apenas com o aproveitamento do prejuízo fiscal ou base negativa seria dado o acesso ao fisco, contando-se daí o prazo decadencial para a revisão de sua formação”.

31. De tal forma, uma vez afastada toda e qualquer possibilidade de alteração das apurações efetivamente realizadas relativas aos períodos de 2014 a 2017, é de rigor a manutenção dos prejuízos fiscais e bases negativas devidamente registrados pela Impugnante, assegurando o seu “consumo” nos exercícios subsequentes.

32. Portanto, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos entre a data do lançamento por homologação e a data da intimação dos autos de infração ora guerreados, de rigor o cancelamento da autuação relativa à glosa dos prejuízos fiscais apurados nos exercícios de 2014 a 2017, com a sua consequente manutenção nos registros da Impugnante, inclusive para utilização nos exercícios subsequentes.

III.2 - DO ERRO NO FATO GERADOR E DA DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO DE GANHO DE CAPITAL PELA CONSOLIDAÇÃO DAS PROPRIEDADES

33. No que tange à consolidação das propriedades em razão da alienação fiduciária em relação à dívida de terceiro, pelo princípio da eventualidade, caso houvesse ganho de capital, é evidente o erro no fato gerador apontado pela fiscalização e, conseqüentemente, evidente a decadência.

34. Se houvesse ganho da capital na operação, esse deveria ser computado na data em que firmado o compromisso de alienação fiduciária, portanto, em 2011.

35. Isso porque, segundo o **artigo 22 da Lei nº 9.514/97**, a alienação fiduciária “*é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel*”. Para constituição de propriedade fiduciária de coisa imóvel, deverá ser providenciado o registro, no competente Registro de Imóveis, em linha do com o artigo 23 da Lei nº 9.514/97, a fim de que seja transferido ao credor o domínio resolúvel e da posse indireta do imóvel acordado como garantia pelo pagamento da dívida contraída.

37. Mesmo que as crédito cédulas de crédito bancário tenham sido emitidas pela GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES, com posterior assunção das obrigações pela CONTERN CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA., **a Impugnante era coobrigada da dívida**. Assim, em termos contábeis, poderia ter sido reconhecido um passivo, porquanto em caso de inadimplemento das citadas empresas, certamente a Impugnante poderia vir a ser executada, em contrapartida a um ativo, que é o recebível que poderia vir a ser cobrado das mesmas empresas. Nessa hipótese, a Impugnante deveria ter reconhecido a baixa de um ativo imobilizado, pelo valor de sua avaliação (que não se confunde com a adotada pela fiscalização), em razão da alienação fiduciária.

38. É dizer: a rigor, a baixa do ativo imobilizado das matrículas dos imóveis objeto do instrumento particular de compromisso de constituição de garantia de alienação fiduciária nº 838580 deveria ter sido realizada no momento registro no competente Registro de Imóveis. Nessa hipótese, não haveria ganho pela contrapartida do registro do passivo correspondente, mas se ganho houvesse deveria ser registrado no momento da contratação da alienação fiduciária.

39. A própria Receita Federal, em outra oportunidade, notadamente a Solução de Consulta Interna nº 22/2013, já reconheceu que “o bem (móvel ou imóvel) objeto de um contrato de alienação fiduciária não pertence à esfera patrimonial do devedor fiduciante, mas do credor fiduciário”. Não é possível que o fato gerador seja um ou outro momento.

(...)

42. Portanto, o fato gerador do ganho de capital das matrículas do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena, se houvesse, teria ocorrido no momento da contratação da alienação fiduciária e não no momento da consolidação da propriedade em nome do credor fiduciário, em atenção à natureza jurídica do contrato de alienação fiduciária.

(...)

III.3. DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO: VÍCIO MATERIAL DE METODOLOGIA EM FACE DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA AUTUAÇÃO

46. De plano, constata-se grave equívoco na metodologia do lançamento e na própria fundamentação. Há uma contrariedade insanável entre a acusação fiscal e a metodologia empregada para o lançamento dos créditos tributários ora guerreados. Explica-se.

47. Depreende-se do Relatório Fiscal que a d. Autoridade Fiscal apurou a infração de omissão de receitas:

[...] Os recursos financeiros decorrentes destas alienações não foram lançados nos registros contábeis do sujeito passivo, ou seja, houve a omissão das receitas oriundas das transações imobiliárias em sua totalidade, conforme constatado na ECD – Escrituração Contábil Digital e na ECF – Escrituração Contábil Fiscal, analisadas no decorrer da ação fiscal.

[...] Face a omissão de receitas e por conseguinte a adição do ganho de capital nos resultados decorrentes da alienação de bens do ativo imobilizado, o sujeito passivo foi acumulando prejuízos a partir do ano-calendário de 2014, conforme declarado espontaneamente a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

[...] Frisa-se, que o sujeito passivo se declarou espontaneamente, no período compreendido entre 2014 a 2020 ser optante pelo “LUCRO REAL”, assim sendo, conforme legislação vigente, obrigado a adicionar na apuração do resultado, o ganho de capital nas transações imobiliárias realizadas, valores estes, integralmente omitidos.

48. Primeiro é de se ponderar que a fiscalização tratou as duas infrações objeto de lançamento sem a devida separação, o que obviamente contribui para a dificuldade na compreensão a autuação.

49. De qualquer forma, especificamente em relação à glosa dos prejuízos fiscais, a d. Autoridade Fiscal afirmou existir receita omitida apuradas em cada ano-calendário (fls. 217/218), que seriam o “valor da operação” de cada ano-calendário no Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 37/40). A título de exemplo, confira-se o ano calendário de 2014:

(...)

50. Com efeito, além do equívoco na acusação e fundamentação legal, deveria a d. Autoridade Fiscal ter identificado, detalhado e individualizado **as omissões de receitas de cada período** para, então, realizar lançamento de ofício.

51. Deveras, além das omissões de receitas não terem sido suficientemente identificadas, detalhadas e individualizadas, ao verificar o Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 53/55), nota-se que as omissões de receitas consideram o “**valor da operação**” de (I) compra e venda, (II) dação em pagamento, (III) arrematação em hasta pública e (IV) “outros”. **A d. Autoridade Fiscal deixou de perquirir a natureza jurídica de cada contrato para investigar a real e efetiva existência de receitas tributáveis.**

52. Sobre este aspecto, a reitere-se o erro de metodologia referenciado no III.3 da presente impugnação, pois os imóveis objeto de venda são todos rurais e, portanto, sujeitos a modalidade específica de apuração de eventual ganho de capital. Importante mencionar a esse respeito que a Autoridade Fiscal tinha totais condições de obtenção dessas informações junto aos cartórios de registro de imóveis, mas preferiu partir de poucos elementos de prova para formar a sua convicção.

(...)

58. Tratando-se de lançamento fiscal fundamentado em ausência de contabilização de ganho de capital, a Fiscalização jamais poderia ter **presumido** que o “valor da operação” de cada imóvel elencado em planilha consubstanciaria, necessariamente, ganho de capital. Como é possível verificar no enquadramento legal da infração, a determinação do ganho ou da perda de capital deve apresentar por base o valor contábil do bem (art. 501, §1º, do RIR/18). **Não há qualquer menção ao suposto valor da operação de cada operação.**

60. Caso se considere que a acusação fiscal é de deixar de contabilizar o ganho de capital, há vício na metodologia empregada, porquanto a d. Autoridade Fiscal considerou o “valor da operação”, sendo que **deveria ter investigado a existência de diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.**

61. Ocorre que, para a apuração dos tributos devidos nos anos-calendários de 2014 a 2017, a d. Autoridade Fiscal utilizou o “**valor da operação**”, independente

da natureza jurídica de cada operação, conforme o Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 37/40), como visto acima.

62. Sendo assim, ao revés do valor contábil e do valor da alienação do bem, a d. Autoridade Fiscal simplesmente utilizou o “valor da operação” de cada espécie contratual como se fosse o “valor da alienação” de cada imóvel, **sem sequer aferir se os valores foram efetivamente recebidos ou se haveria, de fato, ganho de capital a ser apurado** no citado período.

(...)

64. Em segundo lugar, no que toca ao imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena, objeto das matrículas nos 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2768, 2769, 2770, 2771, 2772, 2773, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778, 2779, 2780, 2781, 2728, 2783, 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796 e 3416 do 1º Serviço Registral da Comarca de Nova Monte Verde/MT, ao revés do valor contábil, a d. Autoridade Fiscal utilizou o valor citado em instrumento particular de compromisso de compra e venda de 2006 (fls. 494/560), qual seja: **R\$ 51.474.496,37**. Veja-se:

(...)

65. Percebe-se que a d. Autoridade Fiscal deixou de perquirir o valor efetivo de custo dos imóveis, tendo assumido que o valor firmado em instrumento particular de compromisso de compra e venda seria suficiente, a despeito da inexistência de autorização legal. Pior ainda, deixou de considerar o VTN, que seria a sistemática correta conforme tratado no tópico seguinte, o que por si só revela mais uma nulidade.

(...)

67. Em terceiro lugar, no que toca ao imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena, notadamente as matrículas objeto de garantia de alienação fiduciária, ao revés de considerar tão somente o valor do bem que a empresa possuía e que foi perdido forçadamente em razão da inadimplência de terceiro avalizado, a d. autoridade fiscal utilizou absurdamente o valor da dívida constante no termo de consolidação de propriedade em favor do FUNDO AFARI I, qual seja, R\$ 266.702.821,62, que sequer é um valor de operação de alienação por parte da Impugnante. Confira-se:

(...)

70. A eleição do **valor da operação, valor da dívida com credor fiduciário e o valor da arrematação**, arbitrariamente, **desconsidera toda a natureza jurídica dos negócios jurídicos celebrados com terceiros**. Ora, se a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, em linha com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, muito menos a d. Autoridade Fiscal!!

71. Sem prejuízo do equívoco na apuração da materialidade ao desconsiderar o VTN, como exposto no tópico III.3, não há qualquer dispositivo legal mencionado na acusação fiscal que justifique a eleição de materialidades que não sejam aquelas previstas na legislação regente aplicável ao caso, tampouco houve questionamento a esse respeito por parte da fiscalização. A rigor, sequer se perquiriu a respeito dessa materialidade.

72. Por se tratar de equívoco nos elementos fundamentais do auto de infração, ante a inobservância dos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, há, por decorrência, equívoco na determinação da exigência, prevista no inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72. Tal equívoco é manifesto seja na exigência que implicou a glosa dos prejuízos fiscais e bases negativas, seja em relação à infração da ausência de adição do ganho de capital na base de cálculo do lucro real no ano de 2018.

73. Nesse sentido, aponta-se entendimento exarado em decisões **recentes** do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), que enquadram o erro na determinação da base de cálculo como **vício material, i.e., aquele que enseja a nulidade da autuação por não ser passível de convalidação no curso do processo administrativo.** Veja-se:

(...)

75. Ante o exposto, de rigor o reconhecimento da nulidade do lançamento ante o vício material na identificação da matéria tributável, em razão da adoção de materialidades alheias àquelas definidas pela legislação aplicável, em flagrante violação ao dever da autoridade fiscal de determinar a materialidade tributável, a teor do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

76. Em outras palavras, além de desconsiderar as características particulares de cada contrato de direito privado, tratando-se de lançamento fiscal fundamentado em ausência de contabilização de ganho de capital, a Fiscalização jamais poderia ter **presumido que o “valor da operação” de cada imóvel elencado em planilha consubstanciaria, necessariamente, ganho de capital.**

77. Sobre o vício de motivação em razão clara a contrariedade insanável entre a acusação fiscal (deixar de contabilizar o ganho de capital) e a metodologia empregada (omitir receitas tributáveis) para a apuração dos créditos tributários ora guerreados, aponta-se entendimento exarado em decisão **recente** da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), que enquadra o **vício como material, i.e., aquele que enseja a nulidade da autuação por não ser passível de convalidação no curso do processo administrativo.** Veja-se:

(...)

III.4. DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO: DESCONSIDERAÇÃO DA REGRA ESPECÍFICA PARA AFERIÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS

80. Como já visto, a autuação fiscal guerreada utilizou como fundamentação legal para apuração do crédito tributário a regra geral de apuração do ganho de capital, qual seja: diferença positiva entre o **valor da alienação do bem** e o **valor de aquisição do bem**, nos termos do 501 do Decreto nº 9.580/18 (“RIR/18”), *in verbis*:

(...)

81. Ocorre que, ao assim proceder, a autuação fiscal está eivada de vício material, o qual implica em equívoco insanável na subsunção dos fatos jurídicos à norma capitulada, bem como na apuração dos tributos lançados e até na fundamentação da autuação fiscal, em razão da **desconsideração de regra específica para a aferição do ganho de capital na alienação de imóvel rural**.

82. Em primeiro lugar, é importante afastar quaisquer dúvidas de que os imóveis objeto da extemporânea autuação são imóveis rurais. Consoante o artigo 4º da Lei nº 4.504/64, o imóvel rural é a “*área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada*”. Importante lembrar que, em atenção ao seu estatuto social, a Impugnante atua exatamente no setor agropecuário, o que por si só já seria suficiente a ensejar o reconhecimento de que os imóveis que já foram de sua propriedade são rurais.

83. O próprio Relatório Fiscal reconhece que o imóvel denominado Fazenda Vale do Juruena, regularmente registrado nas matrículas nos 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2768, 2769, 2770, 2771, 2772, 2773, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778, 2779, 2780, 2781, 2728, 2783, 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796 e 3416 do 1º Serviço Registral da Comarca de Nova Monte Verde/MT se trata de imóvel rural. Veja-se:

[...] A Fazenda Vale do Juruena é um imóvel rural localizada na cidade de Nova Bandeirantes, Estado do Mato Grosso, construída pela consolidação de diversas matrículas registradas no CRI – Cartório de Registro de Imóveis de Nova Monte Verde, com área total de 100.000h (cem mil hectares), adquirida em 02 de outubro de 2006, conforme contrato particular de compra e venda apresentado pelo sujeito passivo.

84. Não obstante, a Impugnante colaciona aos autos o certificado de cadastro de imóvel rural (“CCIR”) emitido pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário do imóvel denominado Fazenda Vale do Juruena (**DOC. 09**). Confira-se:

(...)

85. Delineado que o imóvel denominado Fazenda Vale do Juruena é um imóvel rural, afasta-se a regra geral do cálculo do ganho de capital, aplicando-se a regra específica da Lei nº 9.393/96, *in verbis*:

Lei nº 9.393/96:

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.

86. Pelo teor da legislação, para a apuração de ganho de capital de imóveis rurais, deve-se verificar a diferença positiva entre o valor da terra nua (“VTN”) declarado no documento de informação e apuração do imposto sobre a propriedade territorial rural no ano de aquisição e no ano de sua alienação. Aliás, o artigo 596 do RIR/18 reproduz a quanto exposto no dispositivo legal:

Art. 596. Para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua constante do Documento de Informação e Apuração do ITR, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, caput).

(...)

88. Neste sentido, esta também é a disposição da Solução de Consulta Cosit nº 118/2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Para fins de apuração de ganho de capital em relação à alienação de imóvel rural, deverão ser computados os valores constantes em DIAT, conforme a regra específica da Lei nº 9.373, de 1996. Caso a alienação ocorra em momento anterior ao período de apresentação do DIAT, deverá ser adotado como valor de venda o efetivo da respectiva operação.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º; Lei nº 9.393, de 1996, arts. 8º, 19 e 14; IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001; IN RFB nº 1.715, de 2017, arts. 1º, 3º, 4º e 7º.

(...)

89. Essencial explorar os fundamentos do posicionamento manifestado pela Autoridade Fiscal:

*(...) 17. Cumpre observar que a sistemática acima descrita **não substitui a regra geral sob a qual o ganho de capital é apurado pela diferença entre os efetivos valores de venda e de aquisição do bem integrante do Ativo imobilizado**. Assim, o ordenamento jurídico contempla essas duas formas de apuração dos ganhos de capital relativamente ao imóvel rural, aplicáveis conforme as circunstâncias, nos termos descritos.*

*18. Em consequência do exposto, é de se concluir que, **para fins de apuração de ganho de capital em relação à alienação de imóvel rural, deverão ser computados os valores constantes em DIAT, conforme a regra específica tratada**. Caso a alienação ocorra em momento anterior ao período de apresentação do DIAT, deverá ser adotado como valor de venda o efetivo valor da respectiva transação. Tal entendimento encontra-se na Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro*

de 2001, que, embora seja um ato direcionado às pessoas físicas, pode ser estendido às pessoas jurídicas com as devidas adaptações, haja vista a base legal que o fundamenta ser a mesma para ambas as modalidades de contribuintes: (...)"

90. Sendo assim, verifica-se que, tratando-se de imóvel rural, a d. Autoridade Fiscal deveria ter utilizado os valores constantes no documento de informação e apuração do imposto sobre a propriedade territorial rural para apurar a existência de ganho de capital e não o valor contábil para apurar o custo e o valor da dívida, inclusive não própria, que motivou a perda do bem para o cômputo do potencial ganho.

91. E nem se alegue que a d. Autoridade Fiscal teria utilizado a regra geral de apuração do ganho de capital por eventual impossibilidade de utilização da regra específica. Como é cediço, o documento de informação e atualização cadastral do ITR é documento entregue para a Secretaria da Receita Federal com as informações necessárias para o cálculo do imposto sobre o território rural ("ITR"). Não apenas sua entrega é obrigatória, como a d. Autoridade Fiscal detinha total condições de buscar as informações em seu sistema. Conclui-se que a d. Autoridade Fiscal deixou de perquirir as informações necessárias para a apuração tardia do ganho de capital de imóvel rural.

(...)

94. Portanto, é de rigor o reconhecimento de que a autuação fiscal está eivada de vício material insanável, em razão da **desconsideração de regra específica para a aferição do ganho de capital na alienação de imóvel rural**.

III.5. DA INEXISTÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL - DESCONSIDERAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO DE GARANTIA DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA

95. Independentemente da glosa dos prejuízos fiscais relativos aos anos de 2014 a 2017, fato é que em relação ao ano de 2018 não há como se cogitar de qualquer ganho por parte da Impugnante, que a bem da verdade teve sacrificado parte de seus ativos em razão do inadimplemento de terceiros, além de duas matrículas leiloadas para liquidação de suas dívidas no bojo da recuperação judicial.

96. No que tange às matrículas cuja propriedade foi consolidada em favor do Fundo AFARE I em razão da inadimplência de terceiro avalizado pela Impugnante, da narrativa construída pela autoridade resta clara a intenção de se apurar o tributo incidente sobre a **"fantasiosa venda"** de ativos pela Impugnante entre os anos de 2018 e 2020. Afirma a autoridade fiscal que diligenciou junto aos **adquirentes** dos imóveis e que mediante suas respostas foi possível a apuração dos tributos devidos. Afirma, contudo, que a **"aquisição"** não se deu diretamente dos sujeitos passivos, mas sim por meio de instituição detentora do crédito financeiro e através de leilão judicial.

97. Bom, aqui já é possível estabelecer duas premissas insuperáveis: **primeiro**, não houve qualquer venda por parte da Impugnante, pois como visto alguns imóveis foram expropriados em hasta pública e outros foram transferidos a

instituições financeiras detentoras de créditos, que **executaram** o contrato de aval prestado pela Impugnante e consolidaram a propriedade sobre os imóveis. **Segundo**, não houve qualquer tratativa entre a Impugnante e os supostos adquirentes. A rigor, com a consolidação das propriedades, os bens foram transferidos em caráter definitivo para a propriedade do Fundo Afare I em razão de inadimplência de terceiro.

98. Aliás, a própria Autoridade Fiscal assim afirma:

Em 06 de agosto de 2018, o Fundo Afare I consolidou as propriedades, com cláusula de alienação fiduciária constantes das matrículas - 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2794, 2795, 2796, 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2716, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2768, 3416, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778, 2790, 2791, 2792, 2793, 2779, 2780, 2781, 2782, 2783, 2769, 2770, 2771, 2772 e 2773 do CRI de Nova Monte Verde-MT, tornando-se desta forma o proprietário das áreas outorgadas pelo sujeito passivo como garantidor fiduciário, pelo valor total de R\$ 266.702.821,62 (duzentos e sessenta e seis milhões, setecentos e dois mil, oitocentos e vinte e um reais e sessenta e dois centavos).

99. A despeito disso, mesmo sabendo que não houve venda por parte da Impugnante, tampouco houve tratativas com o Srs. Alceu Feldman e Alceu Elias Feldman, prossegue a autoridade aduzindo que na aludida operação teria havido ganho de capital, que teria sido demonstrado nos anexos III e IV.

100. Pois bem, seja qual for a narrativa da fiscalização, fato é que não há como se cogitar de qualquer ganho por parte da Impugnante. A bem da verdade, o que houve foi a perda de seu ativo em razão da inadimplência por parte de outra empresa do grupo. Deveras, muito embora a fiscalização tenha buscado construir uma narrativa de que teria a Impugnante realizado a alienação de um ativo que deu margem a suposto ganho com a operação de transferência de seu patrimônio para instituições financeiras, olvidou-se a autoridade fiscal em ponderar que a entrega desses bens se deu em contrapartida a uma dívida da qual a Impugnante era apenas avalista.

101. Mais ainda, a contratação de linha de crédito representativa da dívida foi firmada para fins operacionais pela GAIA desde 2011, com novações nos anos posteriores, afastando qualquer ilação acerca do desejo de alienação dos imóveis sem o recolhimento de ganho de capital! Ora, uma dívida assumida para fins operacionais sete anos antes da execução da garantia, com posterior recuperação judicial em anos subsequentes, que tornaram impossível a quitação do empréstimo, levaram à execução da garantia apresentada ao Banco Votorantim, que por sua vez cedeu para o Banco Máxima S/A, que por sua conta cedeu ao Fundo Afare I.

102. Trata-se, sem dúvida, de uma perda para a Impugnante por conta da inadimplência da empresa avalizada. Também nem se discuta o quão natural e comum é a prestação de aval por empresas de um grupo econômico para

viabilizar a tomada de empréstimo. Esse é o único raciocínio coerente e vai ao encontro do que usualmente ocorre quando há necessidade de empréstimo, e sucedido de dificuldades financeiras que levaram à recuperação judicial do grupo.

103. A fiscalização simplesmente desconsiderou a natureza jurídica do contrato de garantia de alienação fiduciária que ensejou a consolidação de propriedade do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena (fls. 562/573), especificamente os imóveis constantes nas matrículas nos 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2716, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2768, 2769, 2770, 2771, 2772, 2773, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778, 2779, 2780, 2781, 2728, 2783, 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796 e 3416. Explica-se.

104. De fato, segundo o **artigo 22 da Lei nº 9.514/97**, a alienação fiduciária “é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel”. Para constituição de propriedade fiduciária de coisa imóvel, deverá ser providenciado o registro, no competente Registro de Imóveis, em linha do com o artigo 23 da Lei nº 9.514/97, a fim de que seja transferido ao credor o domínio resolúvel e da posse indireta do imóvel acordado como garantia pelo pagamento da dívida contraída.

105. Nesse sentido, CHALHUB, Melhim Namem:

[...] ao ser contratada a alienação fiduciária, o devedor-fiduciante transmite a propriedade ao credor-fiduciário e, por esse meio, demite-se do seu direito de propriedade; em decorrência dessa contratação, constitui-se em favor do credor fiduciário uma propriedade resolúvel; por força dessa estruturação, o devedor fiduciante é investido na qualidade de proprietário sob condição suspensiva, e pode tornar-se novamente titular da propriedade plena ao implementar a condição de pagamento da dívida que constitui objeto do contrato principal. (ut. Negócio Fiduciário. 2ª ed. Rio de Janeiro -São Paulo: Renovar, 2020, p. 222)

106. No presente caso, para assegurar o cumprimento das obrigações objeto das cédulas de crédito bancário por parte da empresa devedora GAIA, foi firmado **instrumento particular de compromisso de constituição de garantia de alienação fiduciária do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena** (fls. 562/573). Constituindo as matrículas dos imóveis como propriedade fiduciária, **foi realizado registro no competente Registro de Imóveis**, nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.514/97. Veja-se, a título exemplificativo, o imóvel de matrícula nº 2709:

(...)

108. A alienação fiduciária é o contrato pelo qual o devedor fiduciante transfere ao credor o domínio resolúvel e da posse indireta do imóvel com finalidade específica de garantia e **não de alienação**. Exaurido o objeto com o pagamento integral da dívida, ocorre a **devolução do domínio resolúvel e da posse indireta do imóvel**. Todavia, em caso de inadimplemento do devedor fiduciante, como de fato ocorreu, **será consolidada a propriedade do bem alienado fiduciariamente**

em nome do credor, o qual poderá buscar a satisfação da dívida em leilão público (artigo 27 da Lei nº 9.514/97).

109. No caso concreto, com o inadimplemento das cédulas de crédito bancário pela empresa devedora GAIA, foi consolidada a propriedade das matrículas do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena, de propriedade da Impugnante, que garantiam a dívida em favor do FUNDO AFARI I, último titular dos créditos em razão das cessões havidas entre as instituições financeiras. Veja-se, a título exemplificativo, o imóvel de matrícula nº 2709:

(...)

110. A rigor, a consolidação da propriedade em favor do credor fiduciário implicou em perda para a Impugnante, jamais em ganho. Ao contrário do que entendeu a fiscalização, em razão do inadimplemento, foi consolidada a propriedade do imóvel em nome do credor fiduciário, com a perda de ativo relevante por parte da Impugnante, **sem qualquer contrapartida**.

111. Para fundamentar a suposta infração competida pela Impugnante, a Autoridade Fiscal partiu do disposto no artigo 501 do RIR 2018:

(...)

112. Como se vê, quis o legislador tributar o ganho obtido pela valorização de seu patrimônio que foi perdido e não por ele alienado em operação de mais valia. A lógica da autuação por ganho de capital necessariamente parte da premissa de que o alienante do ativo teve ganho efetivo com a operação realizada, acrescentando o seu patrimônio com a alienação de seu ativo, tanto assim que adota critérios específicos de tempo e valor para aferir a efetiva materialidade tributária. Nunca houve acréscimo patrimonial para a Impugnante.

113. O raciocínio pretendido pela fiscalização é inaplicável ao caso, pois a Impugnante **perdeu** ativo seu em razão de aval concedido em dívida de terceiro. Não houve, por parte da Impugnante, qualquer acréscimo ao seu patrimônio que possa justificar a pretendida tributação por ganho de capital, posto que não há ganho nenhum. É indiscutível a incoerência no erro cometido pelo fiscal autuante.

114. A bem da verdade, a Impugnante, ao ter sacrificado parte do seu ativo imobilizado para liquidar dívida de terceiro, aferiu uma perda pela inexistência de qualquer contrapartida em disponibilidade financeira ou jurídica ou em qualquer redução de passivo próprio.

115. Por amor à argumentação, um esforço exegético poderia ser feito a partir da premissa fiscal que, contudo, deveria manter coerência com as consequências lógicas. A despeito de desprovida de fundamento legal, a premissa fiscal é de que os beneficiários últimos das empresas teriam alienado um imóvel para a quitação de uma dívida, ainda que tomada quase uma década antes, esquecendo-se do princípio da entidade e considerando que esse imóvel teria sido “alienado” pela Impugnante, pelo valor da “dívida” quitada. Nesta toada, por coerência lógica, se

a d. fiscalização de fato pretende abandonar o princípio da entidade, não pode usar de dois pesos e duas medidas, devendo considerar não só a “receita de venda”, como a “despesa” correspondente ao pagamento de dívida, o que também neutralizaria todos os efeitos. Mas tal raciocínio só é colocado para tentar alguma coerência lógica na conclusão a partir da premissa, sem fundamento legal, adotada pela fiscalização.

116. Por fim, poderíamos dizer também que a Impugnante teria um direito de regresso contra a Gaia e que, portanto, a contrapartida seria um direito a receber da empresa executada, devedora que ensejou a execução da garantia, em valor equivalente ao ativo registrado em sua contabilidade e que foi perdido, o que, da mesma forma, neutralizaria qualquer efeito em resultado. Isso, no limite, já que não houve um negócio jurídico com vontade da parte de alienar um bem e receber a contrapartida, in casu inexistente. Houve, isto sim, uma execução forçada por inadimplência de empresa (terceira e devedora) que inclusive se encontrava em recuperação judicial.

117. A bem da verdade, a consolidação da propriedade dos bens da Impugnante em favor do credor fiduciário não gera qualquer direito registrável como crédito a receber pela Impugnante, posto que não existe probabilidade de recebimento sequer desse valor da empresa devedora GAIA, em recuperação judicial, que inclusive não teve por óbvio condição de satisfazer o débito sequer junto e mediante execução da instituição financeira. Ora, de acordo com o pronunciamento contábil nº 00 para existir um ativo há que se ter evidenciado um direito com potencial de produzir benefícios econômicos controlados pela entidade. Não há qualquer possibilidade de controle na hipótese de evento não planejado ou esperado (execução da garantia) que possa dar origem a entrada de benefícios incertos (no caso concreto a evidência é contrária à possibilidade de recebimento). Quando muito, se está diante de ativo contingente que não deve ser reconhecido, especialmente pela probabilidade de não recebimento (CPC 25). Inexistente, portanto, qualquer contrapartida na perda do imóvel pela consolidação da propriedade pela credora.

118. Ou seja, não houve, em relação à Impugnante, qualquer ganho de capital na operação, como pretendeu a fiscalização. Ao contrário, houve a perda de patrimônio relevante, sem qualquer contrapartida.

119. Portanto, respeitando-se a natureza jurídica da contratação de alienação fiduciária, a autuação deve ser integralmente cancelada, porquanto almeja tributar acréscimo patrimonial sem considerar a verdadeira expropriação do bem imóvel rural.

III.6. DA INDEVIDA MULTA DE OFÍCIO E DA SUA QUALIFICAÇÃO EM 150%

120. Preliminarmente, cumpre esclarecer que uma vez improcedente o lançamento do principal, descabe igualmente a exigência da multa de ofício, integralmente impugnada no presente lançamento. Na remota hipótese de se entender devido o lançamento ora impugnado – o que não se acredita –, é de

rigor a desqualificação da multa de ofício no patamar de 150%, uma vez que não estão presentes os requisitos para a qualificação.

121. Com supedâneo no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, a **D. Autoridade Autuante imputou multa qualificada sem apresentar qualquer fundamentação, motivação ou justificação suficiente para tanto.** Depreende-se do Relatório Fiscal que apenas no item 7 “das penalidades cabíveis” a d. Autoridade Fiscal menciona a existência de “conduta dolosa” e “associação com todos os envolvidos do grupo empresarial”. Confira-se excerto do Relatório Fiscal:

(...)

122. A d. Autoridade Fiscal sustenta que seria evidente a conduta dolosa praticada que teria como escopo “perpetrar contra a administração tributária atos fraudulentos em busca da redução de tributos”. Todavia, da leitura do Relatório Fiscal, não é possível identificar a suposta conduta dolosa praticada que supostamente teria sido narrada: seria a compra do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena? Seriam todas as operações apuradas de 2014 a 2017? Seriam as operações de crédito contratadas com o BANCO VOTORANTIM? Seria a emissão de cédulas de crédito bancário em favor do BANCO VOTORANTIM? Seria o oferecimento do imóvel rural como garantia de alienação fiduciária? Seria o ingresso de pedido de recuperação judicial? Seria o leilão judicial? Seria o inadimplemento que ensejou a consolidação de propriedade em favor do credor fiduciário?

123. Não fica clara qual é a conduta dolosa imputada pela d. Autoridade Fiscal. Até porque, todos os atos mencionados são lícitos, obviamente necessários, não julgáveis pela Autoridade Fazendária, distantes do fato gerador apontado pela autoridade fazendária, e, mais ainda, declarados e evidenciados publicamente. Ora, se não é individualizada a conduta dolosa, não é possível a manutenção da multa qualificada, seja pelo princípio da motivação, seja pela necessidade prova objetiva do dolo e individualização da conduta e pela pacífica jurisprudência do próprio tribunal administrativo.

124. Os fatos narrados pelo próprio Relatório Fiscal permitem compreender que, na prática, em razão de inadimplemento, a Impugnante teve imóvel rural de grande valia que era de sua propriedade expropriado. Por consequência, as matrículas remanescentes foram arrematadas, com aval do administrador judicial e do magistrado do processo de recuperação judicial. A Impugnante tem verdadeira dificuldade em compreender como a expropriação de imóvel rural de grande valia poderia ter sido vantajoso para si, especialmente no atual momento de dificuldades financeiras, que é inegável em razão da recuperação judicial.

125. A rigor, inexistente qualquer acusação de conluio ou fraude cometido com as instituições financeiras ou com os atuais proprietários dos imóveis. Aqui as ilações beiram o absurdo. Nesta senda, como poderiam as empresas do GRUPO HEBER terem sido favorecidas com os atos narrados no Relatório Fiscal? Para a d. Autoridade Fiscal, teriam sido contraídas dívidas e teria sido o imóvel expropriado

apenas e tão somente para fraudar o Fisco? Ora, a dívida foi assumida sete anos antes da consolidação da propriedade pelo credor! A arrematação de matrículas dos imóveis requerida, aceita pelo administrador judicial e acordada pelo magistrado da vara onde tramita a recuperação judicial seria fraudulenta? Não há qualquer lógica no racional fiscal.

126. Aliás, as datas dos fatos também prejudicam o raciocínio fiscal. A compra do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena em 2006 teria sido realizada com dolo? Desde 2011, as contratações de operações financeiras com o banco teriam sido realizadas com dolo? As emissões de cédulas de crédito bancário em favor do BANCO VOTORANTIM, a partir de 2011, teriam sido realizadas com dolo? O instrumento particular de compromisso de constituição de garantia de alienação fiduciária do imóvel rural firmado em 2011, justamente para suportar o crédito bancário, como usual no mercado, teria sido realizado com dolo? Tudo na intenção de quitação de dívida sete anos depois, fase que a situação se torna crítica em recuperação judicial, é uma ilação tão desprovida de gravidade, precisão e concordância que se torna difícil a contestação. Não se sabe sequer o que contestar.

127. No item 4 “*responsabilidade solidária*”, de maneira totalmente genérica a d. Autoridade Fiscal perfaz diversas acusações de planejamento tributário ilícito, engenharia tributária e a realização de diversas operações com objetivo de redução de carga tributária, in verbis:

(...)

128. Importa verificar que para fins de atribuição de solidariedade a fiscalização aventa a existência de planejamento tributário, demonstrando o absurdo da acusação. Em primeiro lugar, de se consignar que o crédito tributário não foi lançado com fundamento em planejamento tributário, ilação que só aparece para forçosamente tentar justificar multa qualificada e solidariedade. Em segundo lugar, não há como se cogitar de qualquer conduta por parte da Impugnante e de seus administradores que tenham objetivado qualquer economia fiscal ou planejamento tributário, principalmente com a absurda ilação de que teria havido contribuição da instituição financeira que concedeu crédito bancária e cuja inadimplência do devedor gerou a consolidação dos imóveis em favor do credor sete anos depois.

129. Não é sequer possível compreender a acusação fiscal. Acusa-se a Impugnante de não ter contraído dívidas com instituições financeiras? Acusa-se as cédulas de crédito bancário de serem fraudulentas? Acusa-se a Impugnante de não estar em situação pernicioso suficiente para ingressar com pedido de recuperação judicial? Acusa-se a recuperação judicial de ser fraudulenta? Acusa-se a Impugnante de ter fluxo de caixa suficiente para quitar as dívidas com as instituições financeiras e ter sido deliberadamente inadimplente apenas para ter o próprio imóvel rural de grande valia expropriado? Acusa-se a arrematação de ter sido fraudulenta?

130. Vale lembrar que, considerando-se que o artigo 170 da Constituição Federal assegura o princípio da liberdade econômica, da livre iniciativa e da função social das empresas, que embasa a existência e desenvolvimento das atividades empresariais, é totalmente inaceitável que, sem qualquer específica acusação de dolo em face de operações que foram iniciados há mais de 10 anos, seja imputada qualificação de multa.

131. Sobre este aspecto, deve-se notar que a qualificação da conduta da Impugnante como simulada sequer preenchem os requisitos exigidos no artigo **71 da Lei nº 4.502/64** para sua ocorrência, conforme se verifica do dispositivo abaixo transcrito:

(...)

132. Como poderia a Impugnante ter pretendido omitir a ocorrência do fato gerador, sendo que todos os contratos e negócios jurídicos foram devidamente registrados em cartório e por terceiros? Trata-se de simplórias inconsistências em declarações fiscais da Impugnante, as quais não são suficientes para caracterizar a existência de conduta dolosa.

133. Inobstante, no âmbito da jurisprudência administrativa, tem-se por indispensável que **a comprovação direta e efetiva da prática das condutas** destacadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A jurisprudência da **Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais** é expressa nesse sentido:

(...)

135. No presente caso, **não há sequer indícios de conduta dolosa praticada pela Impugnante.**

136. Nesse sentido, é de se notar que a prova deve ser inequívoca, inadmissível qualquer presunção de fraude, sonegação ou conluio, como, inclusive, já foi pacificado pelo E CARF. Veja-se:

(...)

137. Ainda, não é demais ressaltar também a posição do **Superior Tribunal de Justiça** de que “a presunção de boa-fé é princípio geral de direito universalmente aceito, sendo milenar a parêmia: a boa-fé se presume; **a má-fé se prova**” (REsp 956.943/PR, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Rel. p/ acórdão Min. João Otávio De Noronha, Corte Especial, julgado em 20/08/2014).

138. Assim sendo, se a Autoridade Fiscal não supre o ônus de comprovar a ação simulada ou dolosa do sujeito passivo, no sentido de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador, ou reduzir indevidamente o imposto devido, por si ou em ajuste com pessoa natural ou jurídica, **não há que se falar em qualificação da multa.**

139. Ainda, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídicotributária, não basta que uma das partes suspeite da atuação de outrem.

Deveras, é necessária a **prova cabal de que houve malfadada intenção perniciosa**. Este é o entendimento de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO:

(...)

140. No mesmo sentido, LOURIVAL VILANOVA demonstra a necessidade de prova produzida pela d. Autoridade Fiscal para cobrança de tributo e aplicação de penalidades:

(...)

141. PONTES DE MIRANDA caminha na mesma linha: “A prova do dolo como causa de anulabilidade, incumbe a quem pede a anulação”.

142. Portanto, concretamente, o Fisco não logrou êxito em demonstrar que o contribuinte agiu com o intuito de dolo, fraude ou simulação, para retardar ou obstar que o Fisco tomasse ciência do fato gerador tributável, nos termos da Lei nº 4.502/64, pelo que se impõe a desqualificação da multa como medida exigível.

143. Não restam dúvidas de que a prova cabal do ato doloso tendente à sonegação, fraude ou conluio é imprescindível e impõe ao Fisco o ônus de provar, além da ocorrência do fato gerador, a prática de outro(s) ato(s) de cunho fraudulento, com vistas a encobrir a ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, **jamais poderá servir o mesmo ato para fundamentar o lançamento do crédito tributário e, ao mesmo tempo, para a qualificação da multa.**

144. Portanto, afastadas integralmente as acusações fiscais, deve ser cancelada a multa de ofício qualificada imposta no lançamento ora impugnado. Caso não seja assim reconhecido, pelo princípio da eventualidade, de rigor o afastamento da qualificação da multa, pelas razões expostas.

III.7. SUBSIDIARIAMENTE: DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

145. Ademais, a par dos argumentos tecidos acima, caso não sejam acolhidas as alegações postas até o presente momento, releva notar, a título de argumentação, que as multas qualificadas possuem caráter nitidamente confiscatório, tendo sido aplicadas arbitrariamente em **patamar de 150%**.

146. É importante consignar que a prerrogativa de tributar, que o ordenamento jurídico confere ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir ou inviabilizar direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, o qual protege de eventuais excessos não razoáveis.

147. Tais limitações a eventuais excessos que possam vir a ocorrer estão expressos na Constituição Federal, especialmente por meio do princípio da vedação ao confisco, bem como o direito de propriedade, previstos nos **artigos 150, inciso IV, e 5º, inciso XXII, da Constituição Federal.**

148. Nesse sentido, o E. **Supremo Tribunal Federal** possui entendimento de que as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo são confiscatórias e inconstitucionais, conforme se infere da ementa abaixo colacionada:

149. Corolário disto, é que restou claramente violado no presente feito, o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade, plenamente aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

150. O princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade dos atos praticados pela Administração Pública é pilar básico para a garantia de justiça e o mínimo de equidade nas relações em que o Estado é parte envolvida. Referido princípio tem sua maior utilidade exatamente em proibir determinados excessos da Administração Pública, os quais possam vir a causar danos desnecessários aos administrados submetidos ao Poder Estatal. No caso concreto, a desproporcionalidade é a ainda maior, já que se está imputando o valor de multa em 150% sobre uma base tributária ilegal. Nessa toada, tributando-se valores significativamente superior ao verdadeiro acréscimo patrimonial da Impugnante e imputando sobre eles multa de 150%, significa dizer que se está tributando um valor, talvez, dezena de vezes superior ao valor que seria devido.

151. Ou seja, ainda que se cogitasse da inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas, o que não se admite, certo é que a jurisprudência da E. Corte Suprema consolidou o entendimento no sentido de que, ainda que haja expressa previsão legal para cominação da multa, esta deve observar **os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**.

152. Logo, incumbe ao Fisco gravitar a quantia da multa à gravidade da infração cometida para justificar o montante exigido a este título, sob pena de restar violado o princípio do devido processo legal substantivo, o qual é conformado pelos subprincípios da razoabilidade e proporcionalidade.

153. No caso em tela, ao exigir multa no exorbitante patamar de 150% sobre o valor dos tributos em cobrança, pelo fato de que teria ocorrido suposta conduta dolosa, o Fisco claramente deixou de observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

154. Como já consagrado pela C. Corte Suprema: *“o poder público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais”* (STF, ADI 1.075-MC, Rel.

Min. Celso de Mello, Plenário, DJ 24/11/2006).

155. Ante o exposto, subsidiariamente requer-se a desqualificação da penalidade também pela sua absoluta desproporcionalidade no caso concreto.

III.8. SUBSIDIARIAMENTE: DA INDEVIDA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA

156. Por fim, é de se ressaltar que, na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa lançada, e não paga nº vencimento, por ausência de previsão legal.

157. Com efeito, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora. No caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devidos, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando restaria configurada a mora.

158. Todavia, ao referir-se ao “crédito tributário” o diploma legal não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade de o mesmo dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis.

159. Ademais, no presente caso, tendo sido aplicada a Taxa SELIC, depreende-se da leitura do artigo 61 da Lei nº. 9.430/1996 – que estabeleceu sua aplicação como juros moratórios – que a referida taxa se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento. Logo, não há sequer como pretender aplicar a norma constante do artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional, para que incidam juros de 1% sobre a multa de ofício lançada, pois ao aplicar a Taxa SELIC ao lançamento o agente fiscal optou por esta sistemática de aplicação de juros de mora, a qual além de estabelecer um percentual diferenciado para apuração desses juros (distinto do citado artigo do Código Tributário Nacional) estabeleceu, expressamente, a incidência apenas sobre os tributos.

160. Logo, independentemente do enfoque atribuído ao litígio, **os juros moratórios não podem ser aplicados sobre a multa lançada**, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal.

IV. DAS PROVAS

161. Por força do princípio da verdade material e da instrumentalidade do processo, é forçoso concluir pela necessidade de apreciação de todas as provas já apresentadas e as que, eventualmente, vierem a ser trazidas nestes autos, com vistas à promoção de um julgamento adequado e em conformidade com as normas que regem o processo administrativo fiscal.

(...)

V. DO PEDIDO

163. Ante todo o exposto, requer sejam acolhidas as preliminares suscitadas em razão das nulidades da autuação, decretando-se a nulidade material e integral do auto de infração ora guerreado.

164. Caso não sejam reconhecidas as nulidades da presente autuação, requer seja dado integral provimento a presente impugnação, ante as razões de mérito expostas, cancelando-se por completo o lançamento combatido, bem como as penalidades qualificadas no patamar de 150% e os juros imputados.

165. Por fim, pugna-se pela posterior juntada de documentos, acaso necessários para o deslinde da controvérsia, em atenção aos princípios do contraditório, da ampla defesa, e da verdade material que norteiam o processo administrativo tributário.

DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA: **GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S.A.**

6. Irresignada com os lançamentos, em 04 de setembro de 2023, a empresa apresentou impugnação tempestiva (ciência em 03/08/2023) às fls. 2.950 a 3.003, instruída com documentos de representação às fl. 3.004 a 3.026 e de comprovação às fl. 3.027 a 3.033, na qual alega, em síntese, o seguinte (ordem de apresentação e títulos de acordo com o apresentado pela defendente):

(...)

1. A Impugnante foi intimada, na condição de responsável solidária, da lavratura de auto de infração em face da empresa **COMAPI AGROPECUÁRIA S.A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, por meio do qual se pretende a cobrança de valores supostamente devidos a título de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (“IRPJ”) e contribuição social sobre o lucro líquido (“CSLL”), relativamente ao ano-calendário 2018. Esclarece-se, desde logo, que se impugnam, além da responsabilidade, a integralidade dos autos de infração. Para evitar a juntada de documentos em duplicidade, faz-se referência aos documentos juntados na Impugnação da empresa autuada.

2. Tal responsabilização solidária ocorreu exclusivamente com fundamento no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, dispositivo legal este que não se presta à responsabilização solidária de terceiros.

(...)

III. DA NULIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA – AUSÊNCIA DE ACUSAÇÕES E PROVAS SUFICIENTES À IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

18. Em primeiro lugar, a responsabilização imputada aos Impugnantes é nula, tendo em vista que há vício material de motivação, ante a ausência de menção de fatos subsumíveis ao artigo 124 do Código Tributário Nacional, bem como em razão da ausência total de instrução probatória. Vejamos. **19.** Para imputação da responsabilidade solidária com base no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, o relatório fiscal traz a seguinte descrição:

(...)

20. No trecho em que supostamente se descrevem os motivos da responsabilidade, há apenas duas referências à Impugnante e ambas se referem a

um mesmo elemento: o fato de que a empresa autuada e a Impugnante possuem os mesmos acionistas e administradores.

21. Desde logo, fica claro, portanto, que a pretensão fiscal é a de responsabilização da Impugnante por meramente integrar o mesmo grupo econômico, o que, como será demonstrado adiante, não é motivo suficiente para aplicação do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional. Destaca-se: não há menção a benefício econômico, não há descrição do interesse comum, não há acusação de confusão patrimonial. Para além da improcedência das acusações feitas no Relatório Fiscal (a ser demonstrada no tópico seguinte), no presente caso tem-se situação mais grave, qual seja, de completa ausência de acusação em relação à Impugnante.

22. Em verdade, os trechos acima destacados indicam acusação em relação às pessoas físicas dos acionistas administradores: “os acionistas formam parte; os acionistas (...) atuaram”. Ou seja, não constou minimamente descrição fática capaz de se cogitar a responsabilização da Impugnante. Em outras palavras, não há sequer elemento objetivo (para além da relação societária) a ser contestado, daí a nulidade da imputação de responsabilidade.

23. Ainda que ultrapassada a ausência de descrição, ao imputar a responsabilidade solidária, verifica-se que a d. Autoridade Fiscal não trouxe documentos por meio dos quais se pudesse cogitar algum benefício direto, alguma confusão patrimonial, alguma responsabilidade.

24. Isso porque, consoante o teor dos presentes autos, foram acostados: **(I)** 34ª alteração de contrato social da empresa COMAPI de 08.09.2008 (fls. 93/105); **(II)** atas da reunião de diretoria da empresa COMAPI (fls. 106/150); **(III)** ata da assembleia geral de constituição de sociedade por ações de EJB PARTICIPAÇÕES S/A (fls. 153/160), **(IV)** estatuto social da EJB PARTICIPAÇÕES S/A (fls. 161/188) e **(V)** ficha cadastrais da empresa EJB PARTICIPAÇÕES S/A (fls. 189/200).

25. Em outras palavras, quais exatamente os documentos comprobatórios que servem à imputação de responsabilidade? Quais estabelecem o vínculo da Impugnante com o fato gerador ou com algum benefício? Sem especificar acusação e documentação que a embasa, **é impossível aferir a imputação de responsabilização solidária.** A responsabilização é, no presente caso, absolutamente nula.

26. A ausência de descrição específica em relação à Impugnante e a carência de instrução fático-probatória da acusação fiscal impede que os elementos mencionados na motivação da autuação sejam submetidos ao crivo do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, resguardados pelo artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal. De fato, como poderão os membros julgadores se manifestarem sobre as acusações fiscais, se as provas do suposto ilícito não foram trazidas aos autos? Deve a Impugnante trazê-las sem nem saber ao certo sobre quais fundamentos a autoridade baseou seu entendimento? Vale reiterar que as acusações fiscais levadas a efeito não são

fundadas em presunção legal, única hipótese em que se poderia cogitar, por óbvio, da inversão do ônus da prova.

27. Nessa linha, lembre-se que no caso vertente **o ônus da prova do efetivo interesse comum na situação que constituiu o fato gerador recai sobre o sujeito ativo**. Dizer que o ônus da prova compete à autoridade administrativa significa reconhecer-lhe não só a obrigação, mas a necessidade de prover o lançamento de **elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento das autoridades julgadoras, tanto administrativas quanto judiciais**. Neste ponto, adota-se o vocábulo prova como *“algo que demonstra a ocorrência de um fato”*, e também *“como o enunciado sobre um documento, sobre a ocorrência de um determinado acontecimento, sobre uma determinada experiência”*.

28. O ônus da prova vem regulado no artigo 373 do Código de Processo Civil, o qual dispõe que ao autor cabe provar fato constitutivo de seu direito. Ainda a esse respeito, LUÍS EDUARDO SCHOUERI lembra os ensinamentos de TIPKE e KRUSE, segundo os quais, no direito tributário, prevalecem as regras do ônus objetivo da prova que, excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente, **impõem o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma regula**.

29. Nesse panorama, a absoluta ausência de lastro probatório capaz de sustentar a imputação de responsabilidade fiscal impõe o seu cancelamento, sob pena de ofensa aos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto-lei nº 70.235/72, além de afrontar princípios de Direito Público constantes do *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, que norteiam a atividade administrativa, inclusive o princípio da legalidade.

30. Deveras, aludido princípio, insculpido nos artigos 5º, inciso II, da Constituição Federal e artigo 97 do Código Tributário Nacional, objetiva adequar a atividade do administrador aos preceitos da lei, obrigando-o a efetuar a subsunção do evento à norma, sob pena de tornar seu ato nulo. Assim, **se ausente a comprovação dos fatos levantados pela Autoridade Fiscal, impossível a verificação da subsunção do evento à hipótese de incidência, o que impede a aplicação do consequente normativo**.

31. De toda forma, mesmo que tivesse sido comprovado que a Impugnante e a empresa autuada apresentavam ou apresentam as mesmas pessoas físicas como diretores ou acionistas, adianta-se que seria motivação insuficiente para a imputação de responsabilidade solidária. Com efeito, não foi identificada vínculo da Impugnante com o fato gerador dos créditos tributários lançados. Inclusive, em atenção ao instrumento particular de assunção de dívidas e outras avenças nº 111779-0, foi formalizada a assunção, pela empresa CONTERN, da responsabilidade pelo adimplemento das obrigações da Impugnante com o BANCO VOTORANTIM, sendo certo que a Impugnante não possui qualquer relação com os supostos fatos jurídicos tributários ocorridos após isso.

32. Considerando a acusação de ausência de contabilização de ganho de capital, era de se esperar que a Impugnante tivesse, no mínimo, relação com os fatos ou

com a Impugnante no período autuado (2018). De toda forma, fica claro que **não houve a demonstração de nexos entre os fatos apurados e as supostas ilegalidades apuradas que permitiria a responsabilização**, ao fim, levada a efeito.

33. Do exposto, é de rigor que seja reputada **nula** a responsabilização da Impugnante, em razão completa ausência de instrução fática probatória capaz de comprovar as acusações fiscais, o que implica afronta direta ao princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II da CF e 97 do CTN), aos direitos ao contraditório e à ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF), ao devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV da CF) e ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

IV. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMPUGNANTES – IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 124, I, DO CTN – AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO NEXO CAUSAL E INSUFICIÊNCIA DA ACUSAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO

34. Ainda que se supere a completa inaplicabilidade do artigo 124, I, do CTN, ainda que se ignore o fato de que não houve vinculação entre a Impugnante e o fato gerador ou qualquer outro suposto ilícito, faz-se importante desde logo rechaçar quaisquer acusações, ainda que sequer tenham relação com a Impugnante.

35. Veja-se que antes do item 4 “responsabilidade solidária”, os fatos narrados pelo próprio Relatório Fiscal permitem apenas compreender que, na prática, em razão de inadimplemento, a empresa autuada teve imóvel rural de grande valia, que era de sua propriedade, expropriado. Por consequência, as matrículas remanescentes foram arrematadas, com aval do administrador judicial e do magistrado do processo de recuperação judicial.

36. Ou seja, apenas e tão somente para fins de atribuição de solidariedade a fiscalização aventa a existência de planejamento tributário, o que demonstra o absurdo da acusação!

37. De se consignar que o crédito tributário não foi lançado com fundamento em planejamento tributário, ilação que só aparece para forçosamente tentar justificar a imputação de solidariedade. Em segundo lugar, não há como se cogitar a existência de qualquer conduta por parte da Impugnante, das pessoas físicas e da empresa autuada que tenham objetivado economia fiscal ou planejamento tributário, principalmente com a absurda ilação de que teria havido contribuição da instituição financeira que concedeu crédito bancária e cuja inadimplência do devedor gerou a consolidação dos imóveis em favor do credor sete anos depois.

38. Deveras, a Fiscalização apenas afirma genericamente que teria sido demonstrado no relatório fiscal e que a Impugnante teria atuado em conjunto com a empresa autuada. Não é possível identificar o suposto interesse comum que teria sido narrado: seria a compra do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena? Seriam todas as operações apuradas de 2014 a 2017? Seriam as operações de crédito contratadas com o BANCO VOTORANTIM? Seria o

oferecimento do imóvel rural como garantia de alienação fiduciária? Seria a assunção da dívida por outra empresa?

39. Novamente: não fica claro qual é o interesse comum imputado pela d. Autoridade Fiscal, porque **todos os atos mencionados são lícitos**, obviamente necessários, não julgáveis pela Autoridade Fazendária, distantes do fato gerador apontado pela autoridade fazendária, e, mais ainda, declarados e evidenciados publicamente. A alegação de que a Impugnante participou de ato jurídico que redundou, na obtenção de crédito financeiro e na outorga financeira de bem imóvel junto ao BANCO VOTORANTIM em **nada significam para a responsabilidade tributária**. Basta olhar os contratos colacionados nos presentes autos e as matrículas dos imóveis, tudo foi feito nos termos da lei, não sendo apurada qualquer ilegalidade ou acusação de que os contratos são imprestáveis. **Certamente, negócios jurídicos previstos em lei, sempre realizados nos parâmetros legais, não permitem nenhuma responsabilização solidária.** A Impugnante tem verdadeira dificuldade em compreender como a expropriação de imóvel rural de grande valia poderia ter sido vantajoso, especialmente no atual momento de dificuldades financeiras da empresa atuada, que é inegável em razão da recuperação judicial.

40. Aliás, é importante esclarecer que toda a organização societária e administrativa da Impugnante e da empresa atuada sempre foi feita de forma regular e às claras, com os devidos registros e informações aos órgãos de controle. Tal organização societária foi estruturada de forma a otimizar as atividades empresariais desenvolvidas. Tudo feito sempre em conformidade à lei. Inexiste nos autos qualquer acusação de irregularidade dos instrumentos societários da empresa atuada ou da Impugnante.

41. Da mesma forma, inexiste acusação de confusão patrimonial ou confusão financeira entre a empresa atuada e a Impugnante (caso houvesse, inclusive, a fiscalização deveria, inclusive, ter identificado o período em que foi apurada tal confusão, tendo em vista que os fatos apurados pela fiscalização se iniciam em 2006). Não há qualquer questionamento sobre a existência e funcionamento das duas empresas.

42. Ora, será que a fiscalização teria dúvidas acerca da gravidade da situação financeira vivida pela Impugnante e o grupo econômico do qual faz parte? Será que fiscalização de fato considera que a Impugnante teria desejado o inadimplemento de sua dívida para viabilizar eventual ganho tributário na alienação de ativos de sua garantidora? Sinceramente, a hipótese da fiscalização é absurda.

43. Não há qualquer intenção a ser buscada. Não há como se tergiversar acerca da realidade que se apresenta. Não como se suscitar a construção de planejamento ou qualquer outra conduta que tenha por objetivo qualquer vantagem fiscal.

44. Em resumo, a Fiscalização não logrou em êxito em demonstrar qualquer atuação – ação ou omissão - da Impugnante que possa ter ensejado o (i)

esvaziamento do patrimônio da empresa atuada, (ii) falta de escrituração dos livros contábeis das transações de crédito e imobiliárias da empresa atuada e (iii) não recolhimento de IRPJ e CSLL pela empresa atuada. A Fiscalização sequer conseguiu demonstrar o interesse da Impugnante com os resultados apontados. Todas as alegações se referem à empresa atuada e apenas poderiam ser praticadas pela empresa atuada: como poderia a Impugnante ter concorrido para deixar de escriturar livros contábeis da empresa atuada? Como poderia a Impugnante ter concorrido para deixar de recolher os tributos sobre a renda da empresa atuada? Como poderia a Impugnante ter concorrido para esvaziar patrimônio alheio?

45. É importante lembrar que foi firmado o instrumento particular de assunção de dívidas e outras avenças nº 111779-0, por meio do qual foi formalizada a assunção, pela empresa CONTERN, da responsabilidade pelo adimplemento das obrigações da Impugnante, em decorrência das cédulas de crédito bancário emitidas em favor do BANCO VOTORANTIM. Em termos práticos, com a sucessão de diversos contratos firmados entre pessoas jurídicas de direito privado, **cujo conteúdo ou validade nunca foi questionado pelo Fisco**, em verdade, a empresa CONTERN assumiu a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações oriundas a obtenção de crédito financeiro junto ao BANCO VOTORANTIM. Também por esse viés, especialmente por ter se retirado regularmente do negócio jurídico, inexistente hipótese em que a Impugnante possa ter interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos sobre a renda no ano-calendário de 2018!

46. Não bastasse, a única vantagem identificada pela Fiscalização é benefício econômico decorrente de (I) crédito bancário e (II) crédito tributário não recolhido. Como poderia o crédito bancário ser considerado vantagem econômica, sendo que imóvel rural de grande valia foi expropriado? A rigor, considerando-se que inexistente qualquer acusação de conluio ou fraude cometido com as instituições financeiras, o imóvel de grande valia foi expropriado exatamente para quitar dívida oriunda do crédito bancário. Logo, como poderia o crédito bancário ter sido considerado benefício econômico? Percebe-se, em verdade, que a única vantagem econômica apurada pela fiscalização é o suposto não recolhimento de tributos, o qual, como bem reconhecido no relatório fiscal, caso seja validado pelo Tribunal Administrativo – o que não se acredita –, é oriundo de omissões de receita. Adianta-se que a Impugnante discorda do entendimento da Fiscalização de que sequer teria existido ganho de capital no presente caso, o que demonstra o absurdo da acusação fiscal. Como é notório, a simples acusação de não recolhimento de tributos não é apta a ensejar responsabilidade tributária.

47. Assim, a única motivação presente no item 4 “responsabilidade solidária” do relatório fiscal é o fato de que a Impugnante e a empresa atuada teriam os mesmos acionistas e administradores. Primeiro, como visto, sequer é possível confirmar essa alegação fiscal, ante a ausência de instrução probatória dos

presentes autos. Segundo, não é possível imputar responsabilização por interesse comum em situação que constitua fato gerador de tributos sobre a renda tão somente por apresentar os mesmos sócios ou administradores da empresa autuada. Não há qualquer ilegalidade no fato de que a Impugnante e a empresa autuada tem os mesmos acionistas e administradores. Logo, a alegação de que a Impugnante e a empresa autuada teriam os mesmos acionistas e administradores em **nada significa para a responsabilidade tributária**. Basta olhar as fichas cadastrais na JUCESP para que se verificasse tais vínculos. **Certamente, estes vínculos, sempre estabelecidos nos parâmetros legais, não permitem nenhuma responsabilização solidária.**

48. Como visto, as acusações fiscais em relação à Impugnante restringem-se a um vínculo societário, ao fato de haver mesmos acionistas ou administradores com a empresa autuada. É evidente que a acusação de controle comum, grupo econômico, pertencimento aos mesmos acionistas, coincidência de diretores, é absolutamente insuficiente para imputação de responsabilidade pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional.

49. O Superior Tribunal de Justiça tem posição firme no sentido de que o mero fato de integrar grupo econômico não é suficiente para responsabilização pelo artigo 124, I, do Código Tributário Nacional:

*A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, **não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso.** Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. 2. Da mesma forma, **ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas,** ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes:*

AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. (AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015)

50. Aliás, o artigo 124, do Código Tributário Nacional não tem a finalidade de eleger terceiro como responsável tributário, mas tão somente trata da solidariedade existente entre sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com situação que constitui o fato gerador. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, **“a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos passivos que já compõem o polo passivo”**.

51. Com amparo na citada interpretação, o CARF, no julgamento do acórdão nº 1402-002.203 (relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de

07/06/2016), explicitou os motivos pelos quais o aludido dispositivo não serve isoladamente para eleger responsável, sendo indevidamente utilizado como forma de estabelecer uma “sujeição passiva indireta”:

[...] Em primeiro lugar, esclareça-se que a solidariedade prevista no art. 124 do CTN não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.

Tanto assim que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva solidária deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I do mencionado art. 124 do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137 do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124, é definida pelo interesse comum, ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral. Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fato gerador. Daí a fragilidade do inciso I do mencionado art. 124 do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

52. Na mesma linha, veja-se decisão recente da Primeira Seção do E. CARF:

ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

(CARF; Processo Administrativo Fiscal 1301-006.368; Relator(a): Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 20/06/2023; Data de Publicação: 17/07/2023)

[...] Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. No âmbito do STJ prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de

alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

O que atrai essa responsabilidade solidária (124, I) é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza de interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

(CARF; Processo Administrativo Fiscal 1201-005.888; Relator(a): Efigenio de Freitas Junior; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 20/06/2023; Data de Publicação: 03/07/2023)

53. Importante notar que o referido artigo 124, diferentemente dos artigos 134 e 135 do CTN, nem mesmo está no capítulo do CTN de “responsabilidade tributária”, dentro do qual há uma seção específica designada para a “responsabilidade de terceiros”.

54. O artigo 124 está na seção da solidariedade, ou seja, dispõe que, se duas pessoas praticam conjuntamente o fato gerador (interesse jurídico no fato gerador), ambos serão sujeitos passivos, de forma solidária, sem benefício de ordem, portanto.

55. Ou seja, o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, estabelece a denominada **solidariedade de fato**, ou seja, aquela em que as pessoas guardam interesse comum com o fato gerador da obrigação principal, dando ensejo ao *surgimento da solidariedade entre devedores – mais de um sujeito está no polo da mesma relação (a exemplo de situações em que há mais de um adquirente ou mais de um vendedor).*

56. Vale dizer: se, por exemplo, existir mais de um comerciante responsável por uma única venda, estarão estes no mesmo polo da relação jurídica de modo que passe a existir um “interesse comum” entre ambos, originando a solidariedade supra. Tal hipótese normativa é, portanto, aplicável às situações de sujeitos que ocupam a mesma posição – de dois vendedores (caso do ICMS), de dois prestadores de serviço (caso do ISS), de dois coproprietários (ITR). É dizer, duas ou mais pessoas realizam o núcleo material da norma tributária, praticando conjuntamente o fato gerador.

57. Nesse sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho, citando os exemplos do ICMS e do ISS acerca da responsabilidade do artigo 124, I, do CTN:

(...)

58. Também sobre a aplicação do artigo 124, o Superior Tribunal de Justiça é claro ao dizer que a norma pressupõe que **os sujeitos estejam na mesma relação obrigacional, pois, só assim, haverá interesse comum na situação que origina o fato gerador:**

*[...] Caracteriza-se solidariedade tributária quando duas ou mais pessoas sejam **simultaneamente obrigadas pelo pagamento do crédito tributário**. 3. O instituto está previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional, em que o inciso I determina a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Deve ocorrer interesse comum das **pessoas que participam da situação que origina o fato gerador**. Conseqüentemente, passam à condição de devedores solidários” (grifou-se)*

(STJ. 2ª Turma. AgRg nos EDcl no Recurso Especial nº 375.769, julgamento em 04/12/2007)

59. Veja-se: Impugnante, na posição de terceiro não sócio, não auferiu a renda objeto de tributação e, portanto, não têm interesse comum na ocorrência do fato gerador. Assim, não há que se falar em responsabilização solidária fundamentada no artigo 124, inciso I, do CTN.

60. Em conclusão, trata-se de hipótese sujeição passiva originária daqueles que praticaram o fato gerador e não de norma voltada à responsabilização de terceiros.

61. No caso em tela, evidente que a Impugnante não praticou, em conjunto com a empresa autuada, o fato gerador, qual seja: auferir renda ou deixar de contabilizar ganho de capital. É a empresa autuada, e apenas ela, quem auferiu renda e, por isso, obriga-se ao recolhimento de IRPJ e CSLL. Não foi estabelecido qualquer vínculo entre a Impugnante e o fato gerador ou a suposta conduta ilícita.

62. O próprio Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, reconhece que, para fins de aplicação do artigo 124, I, CTN, há exigência de comprovação do nexo causal entre a conduta ilícita e a atuação específica do responsável tributário, in verbis:

*A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo***

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo

[...] 15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada.

Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

63. Em outras palavras, dispõe a própria receita federal que, para a aplicação do artigo 124, I, do CTN, na responsabilização de terceiros é necessário observar os seguintes **requisitos**:

i. Atuação passiva ou omissiva consciente – ou seja, dolosa - da pessoa responsabilizada;

ii. Comprovação do nexo causal da atuação na configuração do ato ilícito;

iii. Além disso, deve-se observar que mero interesse econômico abstrato não configura interesse comum.

64. No caso em comento, não há identificação precisa de cada um dos responsabilizados com o ato lícito (obrigação tributária) ou ilícito, tampouco há demonstração do nexo causal entre a Impugnante e a suposta infração tributária praticada pela empresa autuada. Veja-se que a exigência do Parecer Normativo é precisa: **não basta uma acusação genérica acerca de grupo econômico**, é necessário que estejam comprovados atos do acusado com o fato jurídico tributário (e os ilícitos deles decorrentes). Quais os atos que levaram à omissão de receitas? Qual o vínculo de cada uma das pessoas jurídicas ou das pessoas físicas com esses atos?

65. O Parecer Normativo nº 04/2018 deixa claro que não se admite a responsabilização pelo artigo 124, do CTN quando houver mero interesse econômico. Destaca-se o seguinte trecho do Parecer:

o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária.

[...] Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária.

66. Ademais, a mera possibilidade abstrata de vantagem econômica não configura interesse comum. Este é o entendimento consolidado do CARF, vejamos:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa apenas quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN.

(CARF; 1201-003.569; Relator(a): Barbara Melo Carneiro; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 23/01/2020; Data de Publicação: 17/03/2020)

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente - não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. (...) Quando não constar dos autos documentação comprobatória da prática de ato gestão do sócio a responsabilidade tributária solidária deve ser excluída.

(CARF; 1201-004.346; Relator(a): Efigênio de Freitas Júnior; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 16/10/2020; Data de Publicação: 06/11/2020)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN. INTERESSE COMUM. O interesse comum, previsto como hipótese de responsabilidade solidária pelo crédito tributário, não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.

(CARF; 1301-004.834; Relator(a): Heitor de Souza Lima Junior; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 11/11/2020; Data de Publicação: 18/12/2020)

67. Logo, a norma da Receita Federal exige a comprovação de ato ilícito do responsabilizado, de sua relação com o contribuinte autuado e, por último, do nexo entre o ato e a infração tributária em discussão.

68. Feitas todas as ressalvas acerca da aplicação do Parecer Normativo nº 04/2018, fato é que a d. Fiscalização, mesmo que tenha fundamentado a atribuição de responsabilidade em uma acusação dessa natureza, não observou o referido Parecer, pois **não comprovou sequer a existência de ato ilegal da Impugnante, muito menos o seu vínculo jurídico com a infração tributária apurada.**

69. Portanto, não estão presentes os requisitos para a responsabilização com fundamento no art. 124, I, do CTN, pois não há comprovação da atuação de cada

um dos responsabilizados e muito menos de seu vínculo jurídico com a ocorrência da suposta infração tributária.

(...)

VI. DO PEDIDO

211. *Ante todo o exposto, requer seja provida integralmente a Impugnação, a fim de que sejam acolhidas as preliminares da nulidade, bem como as razões que demonstram a improcedência da imputação de responsabilidade, com a consequente exclusão definitiva da Impugnante do presente processo.*

212. *Caso não sejam reconhecidas as nulidades da presente autuação, requer seja dado integral provimento a presente Impugnação, ante as razões expostas, cancelando-se por completo o lançamento combatido, bem como as penalidades qualificadas no patamar de 150% e os juros imputados.*

213. *Na remota hipótese de não reconhecer a total improcedência do lançamento, requer seja (I) afastada a qualificação da multa de ofício no patamar de 150%; (II) reconhecido o patamar confiscatório da multa de ofício; e/ou (III) afastadas a imposição de juros de mora sobre as penalidades lançadas.*

7. Todos os demais pontos e temas tratados na impugnação são praticamente idênticos aos postulados pela contribuinte.

DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS: **FERNANDO ANTÔNIO BERTIN, REINALDO BERTIN E SILMAR ROBERTO BERTIN**

8. Irresignados com os lançamentos, em 04 de setembro de 2023, os três responsáveis solidários, acima, apresentaram conjuntamente impugnação tempestiva (ciências em 23/08/23, 03/08/2023 e 01/09/23, respectivamente (fl.3.037)) às fls. 3.037 a 3.101, instruída com documentos de representação às fl. 3.102 a 3.114 e de comprovação às fl. 3.115 a 3.121, na qual alegam, em síntese, o seguinte (ordem de apresentação e títulos de acordo com o apresentado pelos defendentes):

(...)

em face dos autos de infração por meio dos quais é exigido imposto sobre a renda da pessoa jurídica ("IRPJ") e contribuição social sobre o lucro líquido ("CSLL"), com imputação de multa de 150%, além da glosa de prejuízos fiscais acumulados entre 2014 e 2017. Impugna-se a responsabilidade, além da integralidade do crédito tributário lançado, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas, requerendo seu regular processamento, na forma da lei.

I. DOS FATOS

1. Os Impugnantes foram intimados, na condição de responsáveis tributários solidários, da lavratura de auto de infração em face da empresa **C O M A P I A G R O P E C U Á R I A S . A - E M R E C U P E R A Ç Ã O J U D I C I A L**, por meio do qual se pretende a cobrança de valores supostamente devidos a título de imposto sobre a

renda da pessoa jurídica ("IRPJ") e contribuição social sobre o lucro líquido ("CSLL"), relativamente ao ano-calendário 2018. Esclarece-se, desde logo, que se impugnam, além da responsabilidade, a integralidade dos autos de infração. Para evitar a juntada de documentos em duplicidade, faz-se referência aos documentos juntados na impugnação da empresa autuada.

2. Frisa-se, desde logo, **que a única fundamentação fática para a imputação de responsabilidade aos ora Impugnantes é o fato de terem sido administradores das empresas COMAPI AGRAPECUÁRIA S. A. ("C O M A P I ") e G A I A ENERGIA E PARTICIPAÇÕES (" G A I A ")**, O que está em desacordo com a legislação e jurisprudência, além de violar frontalmente o instituto da personalidade jurídica e o regime legal de sujeição passiva previsto no Código Tributário Nacional.

(...)

III. DA NULIDADE DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

19. Em primeiro lugar, a responsabilização imputada aos Impugnantes é nula, tendo em vista que há evidente preterição ao direito de defesa, ante a existência de incoerência entre o enquadramento legal do auto de infração e a motivação do relatório fiscal. Explica-se. **20.** Do Auto de Infração, verifica-se que a referência apenas ao artigo 124,1, do Código Tributário Nacional:

Enquadramento legal!

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

21. No entanto, compulsando o relatório fiscal, verifica-se que no Relatório Fiscal há menção ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, que trata de responsabilidade dos sócios ou administradores. Veja-se:

(...)

22. Logo, há uma **verdadeira incongruência entre o enquadramento legal e a descrição da motivação da imputação de responsabilidade**, não havendo clareza se os Impugnantes estão sendo responsabilizados pelo artigo 124, pelo artigo 135, ou por ambos. **Tal incongruência dificulta, especialmente, o exercício do direito de defesa dos Impugnantes** e demonstra a fragilidade da imputação de responsabilidade.

23. Os dispositivos legais invocadas pela autoridade autuante para justificar a responsabilização (artigo 124,1 e artigo 135, inciso III, do CTN), além de serem inaplicáveis ao presente caso, considerados individualmente, ainda são incompatíveis entre si, não podendo ser aplicados em conjunto, justamente porque disciplinam situações díspares, sem qualquer ponto de intersecção.

24. Deveras, o artigo 124,1, do CTN trata da responsabilidade solidaria das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal não serve para imputação de responsabilidade a terceiros. Por outro lado, o artigo 135, inciso III, prescreve responsabilidade dos

administradores das empresas, quando os débitos fiscais tiverem sido decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

25. Nota-se que não há campo de abrangência comum quanto à hipótese das regras de responsabilidade dos artigos 124, I e 135, III, do CTN. Confira-se jurisprudência da C. Câmara Superior do E. CARF:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124 E 135 DO CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador. Já a responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios-administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias.

(CARF; 9303-008.391; Relator(a): Vanessa Marini Ceconello; Órgão Julgador: 3a Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais; Data da Decisão: 21/03/2019; Data de Publicação: 11/04/2019)

26. Sendo assim, **há clara dúvida sobre qual seria o exato motivo que ensejou a imputação de responsabilidade tributária.** *Afirma-se que o crédito tributário ora guerreado é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei? Afirma-se que os Impugnantes detinham interesse em comum com a empresa atuada para a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal?*

27. A impossibilidade de resposta dos questionamentos acima enseja, invariavelmente, o reconhecimento de que, da maneira como realizada, a imputação de responsabilidade realizada na autuação fiscal guerreada afronta diretamente o **direito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa** dos Impugnantes. Em outras palavras, a indicação, por parte da Autoridade Autuante, de capitulação errônea, além de cercear o direito de defesa do autuado, ainda constitui vício material do lançamento, eivando de nulidade auto de infração, por vício de motivação e capitulação legal.

28. A autoridade fiscal deve dar aos fatos uma qualificação jurídica determinada e precisa. Não se pode responsabilizar uma pessoa aplicando, ao mesmo tempo, uma norma que trata da responsabilização por interesse comum na situação que constitua o fato gerador e outra por prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que originou o fato gerador. Ou o responsabilizado tinha interesse na situação que constituiu o fato gerador ou agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos para constituir o fato gerador.

29. Mas não é só. Ao imputar responsabilidade, a d. Autoridade Fiscal consigna que os Impugnantes *"figuram como administradores nas duas empresas, conforme atos constitutivos e alterações seguintes, na época da celebração do empréstimo junto ao Banco Votorantim S/A e posteriormente na ocorrência dos*

fatos geradores". Contudo, em atenção aos documentos colacionados aos autos, não é possível verificar qual documento teria ensejado essa afirmação.

30. Isso porque, consoante o teor dos presentes autos, foram acostados: **(I)** 3 4 A alteração de contrato social da empresa COMAPI de 0 8. 0 9. 2 0 0 8 (fls. 9 3 / 1 0 5) ; **(II)** atas da reunião de diretoria da empresa COMAPI (fls. 1 0 6 / 1 5 0) ; **(III)** ata da assembleia geral de constituição de sociedade por ações de E J B P A R T I C I P A Ç Õ E S S / A (fls. 1 5 3 / 1 6 0) , **(IV)** estatuto social da E J B PARTICIPAÇÕES S / A (fls. 1 6 1 / 1 8 8) e **(V)** ficha cadastrais da empresa E J B PARTICIPAÇÕES S / A (fls. 1 8 9 / 2 0 0) .

31. A d. Autoridade Autuante não demonstrou, por meio de provas, a vinculação entre cada um dos Impugnantes e a empresa G A I A à "época da celebração do empréstimo junto ao Banco Votorantim S/A". Logo, **não há comprovação probatória suficiente** do quanto alegado pela d. Autoridade Fiscal para ensejar a imputação da responsabilidade solidária. A carência de instrução fático-probatória da acusação fiscal impede que os elementos mencionados na motivação da autuação sejam submetidos ao crivo do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, resguardados pelo artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal. De fato, como poderão os membros julgadores se manifestarem sobre as acusações fiscais, se as provas do suposto ilícito não foram trazidas aos autos? Devem os Impugnantes trazê-las sem nem saber ao certo sobre quais fundamentos a autoridade baseou seu entendimento? Vale reiterar que as acusações fiscais levadas a efeito não são fundadas em presunção legal, única hipótese em que se poderia cogitar, por óbvio, da inversão do ônus da prova.

32. Por outro lado, A d. Autoridade Fiscal não demonstrou, por meio de provas, os **poderes de gestão** de cada Impugnante nas empresas COMAPI e G A I A de cada Impugnante, seja à época da celebração do empréstimo junto ao Banco, seja à época da ocorrência dos fatos geradores da autuação guerreada. Mais grave, não indicou quais os atos de gestão teriam levado à imputação de responsabilidade. Novamente, **não há comprovação probatória suficiente** do quanto alegado pela d. Autoridade Fiscal para ensejar a imputação da responsabilidade solidária.

33. Mais do que isso, não demonstrou a Autoridade Fiscal a alegada intenção de planejamento por parte dos responsabilizados, na medida em que a os fatos narrados pela autoridade fiscal revelam cenário absolutamente diverso daquele adotado por fundamento.

34. Sobre o tema, a Instrução Normativa n. 1.862/2018 da Receita Federal do Brasil ("RFB"), ao dispor sobre o procedimento de responsabilidade tributária, impõe aos autuantes o dever de (I) descrever os fatos que caracterizam a imputação, (II) enquadrar legalmente o vínculo de responsabilidade e (III) reunir provas indispensáveis à comprovação; in verbis:

(...)

35. Constata-se que nenhuma das imposições da citada Instrução Normativa foi respeitada no presente caso, de modo que apenas é possível concluir que o dever de motivação dos atos administrativos não foi cumprido. O dever de motivação de forma coerente e inteligível, além de ser uma imposição do artigo 50, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.784/99 decorre, também, do princípio da ampla defesa e da segurança jurídica, que impõem que o lançamento reúna conteúdo que permita perfeita compreensão das razões de fato e de direito que deram ensejo à sua realização, inclusive em relação à responsabilidade. A motivação é essencial, porque é por meio dela que o sujeito passivo tem conhecimento (i) da conduta que lhe é atribuída; e (ii) do fundamento jurídico para a cobrança tributária e para imputação da responsabilidade, permitindo o exercício do seu direito de defesa.

36. Nessa perspectiva, a motivação é que permite o controle da legalidade, evitando-se o arbítrio e possibilitando o efetivo exercício do contraditório por parte do administrado'. Por isso que Umberto Zuballi diz que a motivação é o suporte da legalidade, referindo tanto aos fatos quanto à norma.

37. Ante todo o exposto, é de rigor que seja reputada **nula** a responsabilização dos Impugnantes, em especial atenção ao inequívoco vício de motivação, em descumprimento ao artigo 10 do Decreto-Lei nº 70.235/1972 e ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

IV. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMPUGNANTES

38. Como visto, a despeito da responsabilização dos Impugnantes ter sido fundamentada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional ("Enquadramento legal do Auto de Infração"), no relatório fiscal do auto de infração há menção também ao artigo 135 do Código Tributário Nacional.

39. Fato é que seguindo a fundamentação de um ou outro trecho, o que se percebe é que os Impugnantes estão sendo responsabilizados pela mera condição de sócio/administrador da empresa autuada e da empresa GAIA. Não há nenhuma alegação de atuação fática dos Impugnantes, que justifique a responsabilização, tanto assim que é feita em bloco, sem individualização, tornando-a plenamente **improcedente, seja pelo artigo 124,1, seja pelo artigo 135 do CTN**. É o que se passa a demonstrar.

IV.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS IMPUGNANTES COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 124, I, DO CTN

40. Como descrito acima, no Auto de Infração, consta que o fundamento legal da responsabilidade é o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

Sobre a referida norma, constou tópico específico no relatório fiscal, em que restou consignado que:

4 - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

[...] No presente caso, o sujeito passivo integrando o grupo econômico obteve vantagem econômica para o grupo empresarial, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como demonstrado nos autos, foi praticado planejamento tributário ilícito por parte do grupo econômico, que, mediante uma engenharia tributária, alcançou vários objetivos nas operações, quais sejam, a redução da carga fiscal através da omissão de receitas e o esvaziamento do patrimônio do sujeito passivo através da outorga fiduciária de um bem do ativo imobilizado para garantia de um empréstimo da empresa e finalizando com a falta de recolhimento do IRPJ/Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A empresa COMAPI AGROPECUÁRIA S/A é uma empresa que atua em diversas atividades, mas precipuamente na atividade rural e administração de bens, tendo como acionistas e administradores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin que também fazem parte do quadro de acionistas da empresa GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A.

Desta forma os acionistas e administradores em comum nas duas empresas atuaram em conjunto no ato jurídico que redundou, na obtenção do crédito financeiro (GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A e na outorga fiduciária do bem imóvel (COMAPI AGROPECUÁRIA S/A) junto ao Banco Votorantim S/A, numa confusão de atos e fatos jurídicos que resultaram no esvaziamento do patrimônio do sujeito passivo, da falta de escrituração nos livros contábeis das transações de crédito e imobiliárias, do não recolhimento do IRPJ - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA e da CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO e benefícios financeiros decorrentes dos créditos bancários e dos créditos tributários não recolhidos.

41. As alegações fiscais são totalmente genéricas e beiram ao absurdo:

- a) O artigo 124 do Código Tributário Nacional não serve à responsabilização de sócio administrador.*
- b) A mera condição de sócio/acionista/administrador não é suficiente à responsabilização tributária, sendo certo que, conforme se extrai do trecho acima, não há uma linha sobre o ato de infração de lei (para além da suposta redução da base do IRPJ e CSLL).*
- c) O fato de integrarem a sociedade de duas empresas ou mesmo o fato de tais empresas integrarem um mero grupo econômico não representa qualquer ilícito capaz de justificar a responsabilidade, tampouco podem ser tomados por condutas ensejadoras de intenção de qualquer natureza de planejamento fiscal.*

42. *Vejam os fatos. Antes do item 4 "responsabilidade solidária", os fatos narrados pelo próprio Relatório Fiscal permitem apenas compreender que, na prática, em razão de inadimplemento, a empresa atuada teve imóvel rural de grande valia, que era de sua propriedade, expropriado. Por consequência, as matrículas remanescentes foram arrematadas, com aval do administrador judicial e do magistrado do processo de recuperação judicial.*

43. *Ou seja, apenas e tão somente para fins de atribuição de solidariedade a fiscalização aventa a existência de planejamento tributário, o que demonstra o*

absurdo da acusação! Em primeiro lugar, de se consignar que o crédito tributário não foi lançado com fundamento em planejamento tributário, ilação que só aparece para forçosamente tentar justificar a imputação de solidariedade. Em segundo lugar, não há como se cogitar de qualquer conduta por parte dos Impugnantes e da empresa atuada que tenham objetivado qualquer economia fiscal ou planejamento tributário, principalmente com a absurda ilação de que teria havido contribuição da instituição financeira que concedeu crédito bancária e cuja inadimplência do devedor gerou a consolidação dos imóveis em favor do credor sete anos depois.

44. Deveras, a Fiscalização apenas afirma genericamente que *teria sido demonstrado no relatório fiscal e que os Impugnantes teriam atuado em conjunto. Não é possível identificar o suposto interesse comum que teria sido narrado: seria a compra do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena? Seriam todas as operações apuradas de 2014 a 2017? Seriam as operações de crédito contratadas com o B A N CO VOTORANTIM? Seria o oferecimento do imóvel rural como garantia de alienação fiduciária?*

45. Não fica claro qual é o interesse comum imputado pela d. Autoridade Fiscal, porque todos os atos mencionados são lícitos, obviamente necessários, não julgáveis pela Autoridade Fazendária, distantes do fato gerador apontado pela autoridade fazendária, e, mais ainda, declarados e evidenciados publicamente. Os Impugnantes têm verdadeira dificuldade em compreender como a expropriação de imóvel rural de grande valia poderia ter sido vantajoso, especialmente no atual momento de dificuldades financeiras da empresa atuada, que é inegável em razão da recuperação judicial.

46. Não por outro motivo, a única vantagem identificada pela Fiscalização é benefício econômico decorrente de (I) crédito bancário e (II) crédito tributário não recolhido. Como poderia o crédito bancário ser considerado vantagem econômica, sendo que imóvel rural de grande valia foi expropriado? A rigor, considerando-se que inexistente qualquer acusação de conluio ou fraude cometido com as instituições financeiras, o imóvel de grande valia foi expropriado exatamente para quitar dívida oriunda do crédito bancário. Logo, como poderia o crédito bancário ter sido considerado benefício econômico? Percebe-se, em verdade, que a única vantagem econômica apurada pela fiscalização é o suposto não recolhimento de tributos, o qual, como bem reconhecido no relatório fiscal, caso seja validado pelo Tribunal Administrativo - o que não se acredita -, é oriundo de omissões de receita. Adianta-se que os Impugnantes discordam do entendimento da Fiscalização de que sequer teria existido ganho de capital no presente caso, o que demonstra o absurdo da acusação fiscal. Como é notório, a simples acusação de não recolhimento de tributos não é apta a ensejar responsabilidade tributária.

47. Reitera-se: a única motivação presente no item 4 "responsabilidade solidária" do relatório fiscal é a posição dos Impugnantes como acionistas e administradores

das empresas COMAPI e G A I A. Não é possível imputar responsabilização por interesse comum em situação que constitua fato gerador de tributos sobre a renda tão somente pela posição de sócio ou administrador! Novamente, não há qualquer ilegalidade no fato de que os Impugnantes são acionistas e administradores das citadas empresas. Logo, é inegável que houve **a ilegal atribuição automática de responsabilidade aos sócios e administradores, sem qualquer embasamento fático para tanto.**

48. Sendo assim, percebe-se que a Fiscalização não logrou em êxito de demonstrar a existência de relação pessoal e direta de cada Impugnante com a situação que constituiu o fato gerador, não deve prosperar a imputação de responsabilidade com fundamento no artigo 124,1, do Código Tributário.

49. Deveras, o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional estabelece a denominada solidariedade **de fato**, ou seja, aquela em que as pessoas guardam interesse comum com o fato gerador da obrigação principal, dando ensejo ao surgimento da solidariedade entre devedores - **mais de um sujeito está no polo da mesma** relação (a exemplo de situações em que há mais de um adquirente ou mais de um vendedor).

50. Vale dizer: se, por exemplo, existir mais de um comerciante responsável por uma única venda, estarão estes no mesmo polo da relação jurídica de modo que passe a existir um "interesse comum" entre ambos, originando a solidariedade supra.

51. Tal hipótese normativa é, portanto, aplicável às situações de sujeitos que ocupam a mesma posição - de dois vendedores (caso do ICMS), de dois prestadores de serviço (caso do ISS), de dois coproprietários (ITR). E dizer, duas ou mais pessoas realizam o núcleo material da norma tributária, praticando conjuntamente o fato gerador.

52. Nesse sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho, citando os exemplos do ICMS e do ISS acerca da responsabilidade do artigo 124,1, do CTN:

(...)

53. Também sobre a aplicação do artigo 124, o Superior Tribunal de Justiça é claro ao dizer que a norma pressupõe que **os sujeitos estejam na mesma relação obrigacional**, pois, só assim, haverá interesse comum na situação que origina o fato gerador:

*[...] Caracteriza-se solidariedade tributária quando duas ou mais pessoas sejam **simultaneamente obrigadas pelo pagamento do crédito tributário**. 3. O instituto está previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional, em que o inciso I determina a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Deve ocorrer interesse comum das **pessoas que participam da situação que origina o fato gerador**. Consequentemente, passam à condição de devedores solidários.*

(STJ. 2ª Turma. AgRg nos EDcl no Recurso Especial nº 375.769, julgamento em 04/12/2007).

54. Dessa forma, o artigo 124, do Código Tributário Nacional não tem a finalidade de eleger terceiro como responsável tributário, mas tão somente trata da solidariedade existente entre sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com situação que constitui o fato gerador. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, *"a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos passivos que já compõem o polo passivo"*.

55. Com amparo na citada interpretação, o CARF, no julgamento do acórdão nº 1402-002.203 (relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 07/06/2016), explicitou os motivos pelos quais o aludido dispositivo não serve isoladamente para eleger responsável, sendo indevidamente utilizado como forma de estabelecer uma "sujeição passiva indireta": (...)

56. Importante notar que o referido artigo 124, diferentemente dos artigos 134 e 135 do CTN, nem mesmo está no capítulo do CTN de "responsabilidade tributária", dentro do qual há uma seção específica designada para a "responsabilidade de terceiros". O artigo 124, por sua vez, está na seção da solidariedade, ou seja, dispõe que, se duas pessoas praticam conjuntamente o fato gerador (interesse jurídico no fato gerador), ambos serão sujeitos passivos, de forma solidária, sem benefício de ordem, portanto.

57. Em conclusão, trata-se de hipótese sujeição passiva originária daqueles que praticaram o fato gerador e não de norma voltada à responsabilização de terceiros. No caso em tela, evidente que os Impugnantes não praticaram, em conjunto com a empresa autuada, o fato gerador, qual seja: apurar ganho de capital na alienação ou baixa de bem do ativo permanente. Apenas e tão somente a empresa autuada é quem auferiu renda e, por isso, obriga-se ao recolhimento de IRPJ e CSLL.

58. Veja-se: os Impugnantes, na posição de sócios e administradores, não auferiram a renda objeto de tributação e, portanto, não têm interesse comum na ocorrência do fato gerador. Assim, não há que se falar em responsabilização solidária fundamentada no artigo **124**, inciso I, do **CTN**.

59. Ainda que se supere a completa inaplicabilidade do artigo 124, I, do CTN na responsabilização de terceiros, o que se admite apenas por argumentar, importante destacar que o "interesse comum" previsto no dispositivo legal não poderia representar mero eventual benefício econômico que poderia ter sido aproveitado por sócios ou administradores.

60. O Parecer Normativo C O S I T / R F B nº 04/2018, reconhece que, para fins de aplicação do artigo 124, I, CTN, há exigência de comprovação do nexo causal entre a conduta ilícita e a atuação específica do responsável tributário, in verbis:

(...)

61. Em outras palavras, dispõe a própria receita federal que, para a aplicação do artigo 124,1, do CTN, na responsabilização de terceiros é necessário observar os seguintes requisitos:

(I) atuação passiva ou omissiva consciente – ou seja, dolosa – da pessoa responsabilizada.

(II) comprovação do nexa causal da atuação na configuração do ato ilícito.

(III) além disso, deve-se observar que mero interesse econômico abstrato não configura interesse comum.

62. No caso em comento, conforme visto, não houve a atribuição da prática de qualquer ato, muito menos de ilícito, aos Impugnantes. Não há qualquer acusação específica de atuação individualizada de cada Impugnante. A responsabilização foi fundamentada exclusivamente no fato de os Impugnantes serem administradores/acionistas e nada mais.

63. Ora, se não há sequer a indicação de atuação, o que dizer do nexa causal? Em nenhum momento é feita correlação entre eventual atuação específica de cada Impugnante e os fatos que ensejaram a atuação fiscal.

64. Além disso, não há dolo! Ainda que houvesse conduta dolosa de sonegação da empresa autuante, tal ilícito não pode ser automaticamente atribuído aos Impugnantes, sem a demonstração de sua participação dolosa específica. O que fez a fiscalização, de maneira totalmente genérica, é afirmar que teria havido um planejamento tributário ilícito, uma engenharia tributária com o único objetivo de redução de carga tributária.

65. Não apenas esta conduta não está relacionada aos Impugnantes (não há a necessária individualização/ nexa causal), mas também não é possível compreender a acusação fiscal. Acusa-se a empresa autuada de não ter contraído dívidas com instituições financeiras? Acusa-se as cédulas de crédito bancário de serem fraudulentas? Acusa-se a empresa autuada de não estar em situação perniciosa suficiente para ingressar com pedido de recuperação judicial? Acusa-se a recuperação judicial de ser fraudulenta? Acusa-se a empresa autuada de ter fluxo de caixa suficiente para quitar as dívidas com as instituições financeiras e ter sido deliberadamente inadimplente apenas para ter o próprio imóvel rural de grande valia expropriado? Acusa-se a arrematação de ter sido fraudulenta?

66. Sem a compreensão da acusação, impossível que estejam cumpridos os requisitos do artigo 124,1, do Código Tributário Nacional.

67. Ademais, ainda que se considere alguma irregularidade na escrituração contábil da empresa, impossível alegar que há dolo da empresa ou dos administradores. A responsabilidade solidária não pode ser determinada em razão de suposições e ilações da Fiscalização, sem qualquer imputação concreta, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

68. No presente caso, a fiscalização não estabeleceu qualquer vínculo o entre o ilícito acusado e os responsabilizados: aponta-se mero reflexo econômico.

Aponta-se, ainda, que os Impugnantes teriam sido supostamente beneficiados com os fatos narrados, ao mesmo passo, em que se reconhece que o único benefício possível seria a redução de tributos. Como os Impugnantes teriam se beneficiado com a redução de tributos da pessoa jurídica? Não há nenhum ilícito apurado pela Fiscalização ou mesmo praticado pelos Impugnantes!

69. Como já exaustivamente tratado, a mera condição de sócio ou de administrador é insuficiente a responsabilização. Em resumo, a mera possibilidade abstrata de vantagem econômica não configura interesse comum. Isto é, não é presumido o interesse comum dos sócios diretos ou indiretos. Este é o entendimento consolidado do CARF, vejamos:

(...)

70. Veja-se que a exigência do Parecer Normativo supracitado é precisa: não basta uma acusação genérica, é necessário que estejam comprovados atos do acusado com o fato jurídico tributário (e os ilícitos deles decorrentes). Quais os atos dos Impugnantes ensejaram a omissão de receitas? Qual o vínculo de cada uma das pessoas físicas com esses atos? Nenhuma dessas perguntas é respondida pelo relatório fiscal.

71. O Parecer Normativo nº 0 4 / 2 0 1 8 deixa claro que não se admite a responsabilização pelo artigo 124, do CTN quando houver mero interesse econômico presumido pela relação societária. Destaca-se o seguinte trecho do Parecer:

[...] Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária.

72. Portanto, ainda que o artigo 124, I, do CTN fosse considerado como fundamento jurídico para a responsabilização de terceiros, fato é que não estão presentes os requisitos para a sua implementação: não há comprovação (não há sequer indicação) da atuação de cada um dos responsabilizados e muito menos de seu vínculo jurídico com a ocorrência da suposta infração tributária.

IV.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS IMPUGNANTES COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

73. Quanto ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, lembra-se que o Auto de Infração, com a respectiva imputação da responsabilidade, NÃO TRAZ REFERÊNCIA AO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

74. De qualquer modo, considerando que o relatório fiscal trouxe tópico sobre o artigo 135, para que não haja prejuízo ao direito de defesa, passasse a demonstrar também a improcedência de sua aplicação ao presente caso.

75. Aliás, o trecho do Relatório Fiscal sequer foi capaz de indicar o inciso que seria aplicável ao caso em questão, já que mencionou todos. Mais grave, não foi capaz

de identificar premissa fundamental para incidência do artigo 135: o ato com excesso de poderes ou infração de lei.

76. Veja-se o trecho do relatório, mais uma vez genérico, sem individualização de condutas e sem imputar as condutas da forma exigida:

(...)

77. Pela mera leitura do trecho fica claro que:

- a) Não houve individualização de condutas.
- b) Não se apontou qual o ato de infração de lei ou excesso de poderes.
- c) O relatório fiscal fala tão somente em suposto "desrespeito à legislação tributária" e "vontade dos sócios", ignorando não se aceita responsabilidade automática, ignorando o instituto da personalidade jurídica.

78. Lembra-se que, antes dos itens 4 e 5 "responsabilidade solidária", os fatos narrados pelo próprio Relatório Fiscal apenas permitem compreender que, assim como as demais sociedades dos setores de infraestrutura e construção, a empresa G A I A obteve créditos que viabilizassem os seus negócios. Para viabilizar a obtenção de tais créditos, por exigência da instituição financeira e por decisão estratégica do grupo, a COMAPI houve por bem avaliar a tomada destes créditos financeiros. Sobreveio, contudo, crise financeira, a qual inclusive culminou em ingresso de pedido de recuperação judicial, sendo incontroverso que a situação financeira das empresas se agravou de maneira avassaladora, de maneira que a única alternativa possível para a continuidade das empresas era a concessão da recuperação judicial. Neste contexto, com inadimplemento da devedora fiduciária, foi formalizada a consolidação de propriedade do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena para o credor fiduciário.

79. Ou seja, apenas e tão somente para fins de atribuição de responsabilidade de terceiros, a fiscalização aventa uma suposta utilização de estrutura patrimonial e financeira da empresa atuada para servir aos supostos propósitos do grupo empresarial. Primeiro, de se consignar que o crédito tributário não foi lançado com fundamento em interposição de pessoa jurídica ou mesmo de formação de ilegal grupo econômico, ilações que só aparecem para forçosamente tentar justificar a imputação de responsabilidade de terceiros. Segundo, não há como se cogitar ou aferir qualquer conduta por parte dos Impugnantes e da empresa atuada que tenham objetivado qualquer economia fiscal.

80. Como inexistente qualquer acusação de conluio ou fraude cometido com as instituições financeiras ou com os atuais proprietários dos imóveis, como poderiam as empresas terem sido favorecidas com os atos narrados no Relatório Fiscal? Aqui as ilações beiram o absurdo. Para a d. Autoridade Fiscal, teriam sido contraídas dívidas e teria sido o imóvel expropriado apenas e tão somente para fraudar o Fisco? Ora, a dívida foi assumida sete anos antes da consolidação da propriedade pelo credor! A arrematação de matrículas dos imóveis requerida,

aceita pelo administrador judicial e acordada pelo magistrado da vara onde tramita a recuperação judicial seria fraudulenta? Não há qualquer lógica no raciocínio fiscal, muito menos para imputar responsabilidade aos sócios.

81. Aliás, não qualquer acusação ou alegação de que os contratos firmados pelas pessoas jurídicas tenham sido fraudulentos. Assim, não pode a Fiscalização criar, à margem da legalidade, uma hipótese de impedimento à liberdade de contratar, que, como ressalta Alberto Xavier, *é corolário do "direito de liberdade econômica, de livre iniciativa ou de liberdade de empresa - reconhecido como fundamento da República Federativa do Brasil, logo no art. 1º e como fundamento da ordem econômica no art. 170 da Constituição", sendo "também direito fundamental"*. Com efeito, a garantia da liberdade de contratar, enquanto corolário da liberdade econômica, fundamento da ordem econômica, nos termos artigo 170 da Constituição Federal, assegura as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, a prerrogativa de decidir se, quando, como e com quem celebrarão seus negócios jurídicos.

82. Ainda, não há acusação de confusão patrimonial entre as empresas COMAP I e G A I A, especialmente porque não ocorreu e não foi apurada. As pessoas jurídicas existem e não foram consideradas inaptas pelo Fisco. Basta olhar as fichas cadastrais na JUCESP para que se verificasse tais vínculos. Certamente, estes vínculos, sempre estabelecidos nos parâmetros legais, não permitem nenhuma responsabilização de seus acionistas ora Impugnantes. Em outras palavras, não há dúvidas acerca da existência das pessoas jurídicas da qual os Impugnantes são sócios e administradores, tanto assim que a COMAPI é quem consta como contribuinte autuada no auto de infração.

83. A acusação de que os Impugnantes teriam pleno conhecimento dos fatos realizados em desrespeito aos atos constitutivos das empresas é totalmente genérica e insuficiente à imputação de responsabilidade a sócios/administradores. Quais fatos foram realizados em desrespeito aos atos constitutivos? Não foi apurado qualquer irregularidade ou ilegalidade na constituição societária das empresas. A existência de sócios ou administradores em comum não é ilegal, muito menos suficiente para ensejar a responsabilização de terceiros, como já exaustivamente tratado.

84. Reitera-se: para fins do artigo 135 do Código Tributário Nacional, é premissa que sejam indicados, de forma precisa e individualizada, o ato com excesso de poderes e infração de lei, para além da mera acusação de inadimplemento tributário.

85. Em nenhum momento é indicada qualquer conduta que tenha sido praticada especificamente por cada um dos Impugnantes e muito menos é apontado o nexos causais entre tal conduta e os *"fatos realizados em desrespeito aos atos constitutivos e a legislação vigente"*. Além disso, evidente que os Impugnantes, enquanto administradores, não praticaram diretamente o fato gerador dos

tributos em cobrança, isto é, os Impugnantes não auferiram a renda que constitui a base de cálculo dos tributos ou deixaram de contabilizar ganho de capital.

86. Por outro viés, verifica-se que, tanto não há a ocorrência excessiva de poderes, infração ou abuso da personalidade jurídica, que a autoridade autuante sequer se preocupou em tecer quaisquer considerações específicas sobre tais requisitos ou mesmo em comprovar as alegações de que os fatos jurídicos apurados seriam "vontade dos sócios". Conforme se verá melhor à frente, não houve ilícito ou qualquer outra ação dolosa!

87. Ora, pela lógica da Autoridade Autuante, os Impugnantes estão sendo responsabilizados exclusivamente por deter o capital social das empresas e ter poderes de administração. Contudo, tais condições são insuficientes para a imputação de responsabilidade.

88. Na verdade, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, a pessoa física somente responderá pessoalmente pelos créditos tributários da sociedade que tenham sido resultado de atitudes suas comprovadamente dolosas ou com excesso de poder. Esses elementos são condições indispensáveis para a responsabilização de terceiros, inclusive sócios ou administradores. É evidente que o mero fato de ser sócio ou administrador da empresa autuada não autoriza uma responsabilização automática!

89. Assim, o procedimento adotado pela autoridade autuante é absurdo e flagrantemente ilegal: uma responsabilização dos então administradores tão somente por serem administradores, sem imputar a eles qualquer conduta específica ou infração que pudesse atrair a responsabilidade tributária! Deveras, a d. fiscalização parte da presunção de que, apenas por serem sócios ou administradores da empresa, os Impugnantes são responsáveis por qualquer suposta irregularidade. Não há qualquer alegação complementar! A única premissa utilizada para a responsabilização é a posição de administração!

90. Todavia, a lei, endossada pela jurisprudência, não permite a responsabilização automática dos sócios e administradores.

91. De acordo com o artigo 49-A do Código Civil, "a pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios", em razão de sua autonomia patrimonial. É vedado à autoridade autuante desconsiderar automaticamente a personalidade jurídica apenas para fins arrecadatários.

92. Legalmente, eventual responsabilização de sócios administradores só pode ocorrer seguindo as premissas e condições do artigo 135 do Código Tributário Nacional: é necessária a comprovação de que o responsabilizado agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Ao revés, no presente caso, há simples alegação de que os sócios ou administradores possuíam pleno conhecimento dos fatos realizados.

93. Aliás, apenas o Poder Judiciário poderia desconsiderar a personalidade jurídica, se fosse observada a condição do artigo 50 do Código Civil: abuso da

personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, o que não ocorreu.

94. O Superior Tribunal de Justiça já consagrou entendimento de que apenas o patrimônio da pessoa jurídica responderá por suas dívidas, sem jamais se confundir com o patrimônio da pessoa natural. Confira-se a ementa do REsp 1.874.256:

(...)

95. E, ainda que se considere alguma irregularidade na escrituração contábil da empresa, impossível alegar que há dolo dos administradores ou sócios perante o Fisco, especialmente em atenção à inexistência de qualquer vantagem ou benefício dos fatos ora narrados. Nesse sentido, vale lembrar que o simples inadimplemento tributário não enseja a responsabilização do sócio-gerente, conforme súmula do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula n° 430 do STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

96. Dessa forma, se não há provas no sentido de se demonstrar que os Impugnantes contribuíram individualmente e diretamente com eventual ilícito tributário, impossível a responsabilização pessoal. Aliás, *in casu*, sequer há acusação acerca de atos específicos de cada um dos Impugnantes.

97. Nesse sentido, o CARF afasta a atribuição automática de responsabilidade de sócios-dirigentes: não é permitida a responsabilização apenas fundada na presunção de que o sócio ou diretor, pelo cargo que se exerce, seria responsável por qualquer ilícito ou deveria ter conhecimento de qualquer ocorrido. Veja-se:

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PREVISTA NOS ARTIGOS 124,1 E 135,1 E II, DO CTN

O mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para a atribuição da responsabilização tributária a sócios gerentes e administradores com fundamento nos artigos 124,1 e 135, III do CTN, que depende da prova da prática de condutas em seu próprio benefício ou em situações estranhas ao objeto social da sociedade.

Inteligência da Súmula n° 430 do Superior Tribunal de Justiça.

(CARF; 1402-006.318; Relator(a): Jandir José Dalle Lucca; Órgão Julgador: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 15/12/2022; Data de Publicação: 16/01/2023)

(...)

98. No mesmo sentido é o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça na súmula supramencionada e também em sede de Recurso Representativo de Controvérsia (artigo 543-C, do antigo Código de Processo Civil). Confira-se o Recurso Especial n° 1.101.728/SP (STJ, 1ª Seção, Relator Ministro Teori Zavascki, julgado em 11/03/2009):

[...] É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

99. Este também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Veja a seguinte decisão, proferida sob o regime dos recursos representativos de controvérsia (artigo 543-B, do antigo Código de Processo Civil):

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93.

INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL.

APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 2 O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária inconfundível com àquela. O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária; e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. [...] 10. Recurso extraordinário da União desprovido.

(STF. RE nº 562.276, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 17/08/2011;

100. Incabível, portanto, a presunção da fiscalização de que os sócios e administradores seriam responsáveis tão somente por ocuparem posição de gestão. Pior ainda presumir que haveria dolo e objetivo de sonegação, quando não há descrição de conduta ou ato específico praticado pelos administradores. Veja-se a jurisprudência sobre o tema:

(...)

101. Ademais, desde logo, destaca-se que a mera qualificação da multa em face do contribuinte autuado - o que, in casu, também é improcedente - não supre automaticamente os requisitos para a responsabilização de terceiros, sob pena de se ignorar a personalidade jurídica e presumir uma confusão patrimonial que não foi demonstrada:

(...)

102. Em conclusão, não houve (e não foi apurada ou demonstrada qualquer conduta ativa ou omissiva por parte dos Impugnantes que possa lhes colocar na condição de responsáveis tributários.

103. Ante todo o exposto, requer-se o provimento da presente impugnação, a fim de que seja reconhecida a improcedência da imputação de responsabilidade, com a consequente exclusão definitiva dos Impugnantes do presente processo. (...)

VI. DO PEDIDO

247. Ante todo o exposto, requer seja provida integralmente a Impugnação, a fim de que sejam acolhidas as preliminares da nulidade, bem como as razões que demonstram a improcedência da imputação de responsabilidade, com a consequente exclusão definitiva dos Impugnantes do presente processo.

248. Ademais, requer sejam também acolhidas as preliminares suscitadas relativamente à autuação, decretando-se a nulidade material e integral do auto de infração ora guerreado.

249. Caso não sejam reconhecidas as nulidades da presente autuação, requer seja dado integral provimento a presente impugnação, ante as razões de mérito expostas, cancelando-se por completo o lançamento combatido, bem como as penalidades qualificadas no patamar de 150% e os juros imputados.

250. Na remota hipótese de não reconhecer a total improcedência do lançamento, requer seja (I) afastada a qualificação da multa de ofício no patamar de 150%; (II) reconhecido o patamar confiscatório da multa de ofício; e / o u (III) afastadas a imposição de juros de mora sobre as penalidades lançadas.

9. Todos os demais pontos e temas tratados na impugnação são praticamente idênticos aos postulados pela contribuinte e pela responsável solidária GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S.A.

As impugnações foram apreciadas pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que proferiu o acórdão nº 108-042.530 – 4ª Turma, de 27 de março de 2024, cuja ementa reproduzo abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas na legislação. O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação do processo administrativo fiscal, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

VÍCIO FORMAL E VÍCIO MATERIAL.

O vício formal relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos e guarda relação com as formalidades legais extrínsecas que tangenciam o ato. O vício material guarda relação com o conteúdo do ato administrativo e os pressupostos intrínsecos do lançamento.

VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. Se o processo fiscal de autuação se encontra motivado, tendo sido praticado pela autoridade competente, com a abertura de prazo para apresentação de recurso, no qual se verifica a plena compreensão dos fatos imputados, não se configura tal vício.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora. Exceção se faz às Sumulas do CARF que tem caráter vinculante.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A fase do procedimento fiscal que antecede ao lançamento é regida pelo princípio inquisitório; somente com a impugnação é que se instaura a fase litigiosa do processo, em que é dado ao sujeito passivo amplo direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa, sendo descabido se falar em prejuízo de defesa do contribuinte.

VINCULAÇÃO ÀS LEIS E AOS ATOS NORMATIVOS DA RFB.

Os julgadores das DRJ são vinculados não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

BOA FÉ. IRRELEVÂNCIA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, que tem natureza objetiva, independe da intenção do agente e da comprovação de prejuízo à fiscalização ou de danos ao Erário.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, ou quando se refira a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO CONFISCO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

No que concerne à infringência a princípios constitucionais, tem-se que essa análise necessariamente passaria pelo exame de validade das leis que instituíram as exigências ora lançadas, função exclusiva do Poder Judiciário, já que é vedado ao julgador administrativo se pronunciar sobre a constitucionalidade de leis.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

BASE DE CÁLCULO. OUTRAS RECEITAS. GANHO DE CAPITAL.

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

Caso tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital por uma empresa obedecerá a regra atribuída no disposto no § 1º do art. 418 do RIR/99 (Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º)).

Em se tratando de alienação referente a contrato de alienação fiduciária, o valor da alienação será o valor da dívida na data da consolidação da propriedade ao credor fiduciário.

Noutra via, caso a pessoa jurídica submeta-se à tributação pelo lucro presumido, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR-DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente, desde que plenamente cumpridos os requisitos formais definidos pela norma instituidora da regra especial (art. 19, da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996 e art. 523 do RIR/99).

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

GASTOS. NÃO NECESSÁRIOS. DÍVIDAS DE TERCEIROS. LIQUIDAÇÃO.

São dedutíveis da apuração do lucro real, somente os dispêndios que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a respectiva fonte de receita, sujeitando-se ao lançamento de ofício aquelas despesas cuja ocorrência e desembolso não foram comprovados pelo contribuinte com documentação hábil e fidedigna. Portanto, são indedutíveis os custos ou despesas desnecessários e que, por essência, decorram da mera liberalidade do Sujeito Passivo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se, no que couber, ao lançamento de ofício relativos à CSLL.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 14.689, DE 2023. REDUÇÃO PARA 100%.

Não havendo reincidência, a multa qualificada é reduzida para 100%, desde que a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 esteja configurada, individualizada e comprovada, como ocorreu neste caso.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. MULTA DE MORA. LEGALIDADE.

É legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade ou legalidade de atos normativos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PREJUÍZO FISCAL. VALIDAÇÃO. DECADÊNCIA ARTIGOS 150 e 173 do CTN. INAPLICÁVEL.

Não se pode aplicar a regra decadencial prevista nos art. 173 e art. 150, § 4º, ambos do CTN, para limitar no tempo o direito de o Fisco verificar se o contribuinte tem saldo de prejuízo fiscal/base negativa.

A decadência decorre de uma inércia do titular no gozo de um direito potestativo. No caso do prejuízo fiscal, não se fala em direito do Fisco de exigir o cumprimento de alguma obrigação tributária, mas em direito do contribuinte em usufruir o benefício nos termos previstos em lei.

Se a inércia do contribuinte em gozar do seu direito de compensar prejuízo fiscal/base negativa não perece, não há também que decair o direito de o Fisco verificar se tal direito efetivamente existe.

Somente podem ser compensados prejuízos fiscais se a pessoa jurídica mantiver os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (art. 15 da Lei nº 9.065/1995).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM.

O interesse comum que enseja a responsabilidade solidária de terceiros ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo, ainda que de forma indireta. Verifica-se o interesse comum em relação ao grupo econômico de fato quando há confusão patrimonial entre empresas do grupo.

GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Demonstrada pelo Fisco, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, a existência de grupo econômico irregular em que as pessoas jurídicas integrantes realizam, ainda que indiretamente, o fato gerador dos respectivos tributos, abusando de suas personalidades jurídicas e se beneficiando delas, é cabível a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, de que trata o inciso I do art. 124 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN. ADMINISTRADOR. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, e que, nessa condição, promoveram a fraude e sonegação fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão acima adotou como conclusão o seguinte (v. e-fls. 3.233):

CONCLUSÃO DO VOTO

146. Diante dos fatos, acima expostos, VOTO:

- a) por MANTER EM PARTE o crédito tributário lançado, REDUZINDO a multa qualificada de 150% para 100%;
- b) para MANTER todas as imputações efetuadas de responsabilidade tributária;
- c) para CANCELAR as revisões de prejuízo fiscal, feitas apenas no relatório fiscal e anexos, dos anos-calendários de 2019 e 2021, revisões essas realizadas pela fiscalização, pelo fato da não-declaração de receitas operacionais de R\$ 1.112.372,73, do ano-calendário de 2019 e de R\$ 4.449.490,90, do ano-calendário de 2020, devido a não lavratura de Auto de Infração, necessário nos termos do Art. 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

Ato contínuo, a Autoridade Julgadora recorreu de ofício relativamente à parte exonerada do auto de infração.

Ainda irresignada com a decisão retro, a Contribuinte e os apontados como responsáveis solidários apresentaram os recursos voluntários de e-fls. 3.266/3.324 (COMAPI AGROPECUÁRIA S/A), 3.331/3.424 (FERNANDO BERTIN, REINALDO BERTIN E SILMAR BERTIN) e 3.427/3.505 (GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A), através dos quais, em grande medida, repetem tudo o que já fora alegado quando das impugnações, além do seguinte:

Recurso da Contribuinte COMAPI

- 1) **Da Impossibilidade de Glosa do Prejuízo Fiscal e Base Negativa em Razão da Decadência** – o acórdão recorrido afastou a preliminar de decadência da glosa dos prejuízos fiscais e base negativas apurados nos exercícios de 2014 a 2017 arguida pela Recorrente, sob o argumento de que a contagem do prazo decadencial deveria ser iniciada apenas quando o contribuinte efetivamente viesse a utilizar o prejuízo fiscal para redução do lucro real em sua apuração fiscal. Todavia, o acórdão recorrido careceria de reforma, pois a **glosa** de prejuízos fiscais e bases negativas levada a efeito no presente caso se deu mediante a **acusação de omissão de receitas**, que consubstanciou a **alteração do resultado tributável do período de 2014 a 2017**; No presente caso, seria evidente que o direito de a Fazenda rever os lançamentos tributários de IRPJ e CSLL perfectibilizados pela Recorrente entre 2014 e 2017 estaria extinto em razão da decadência, uma vez que o lançamento combatido data de **03.08.2023**.

Por fim, mesmo que prevalecesse o entendimento do v. acórdão recorrido, no sentido de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria quando ocorresse a utilização dos prejuízos e bases negativas para redução do

lucro real, **o lançamento deveria ter observado os ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional**, como será minuciosamente demonstrado no tópico III.3. Nesse particular, sem qualquer cautela para detalhar, individualizar ou identificar cada “omissão de receita”, **a d. Autoridade Fiscal simplesmente somou os valores constantes nas Dimob’s em cada ano-calendário com o valor do lucro real apurado pelo sujeito passivo**, a fim de apurar o suposto valor correto do lucro real, **o que consubstancia vício material de metodologia**. Além disso, **a d. Autoridade Fiscal deixou de perquirir a natureza jurídica de cada contrato para investigar a real e efetiva existência de receitas tributáveis, de modo que a acusação também é eivada de vício de motivação**, por ausência de instrução probatória. Logo, mesmo que se admita que a Fiscalização poderia realizar a autuação dos anos calendário de 2014 a 2017 em 03.08.2023, e glosar os prejuízos fiscais, é imperioso o reconhecimento dos vícios materiais que certamente ensejarão a nulidade dessa glosa, como será demonstrado no tópico III.3

- 2) **Da Nulidade da Autuação: Erro no Fato Gerador e da Decadência em Relação ao Lançamento de Ganho de Capital em Alienação Fiduciária** - A despeito de reconhecer que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica da renda, bem como que *“basta a transmissão ou promessa de transmissão a qualquer título, mesmo que por instrumento particular, e independentemente da data do recebimento do preço, para que se considere ocorrido o fato gerador”*, o v. acórdão recorrido afastou a preliminar de nulidade da autuação por equívoco na apuração do fato gerador. **A Recorrente passa a demonstrar que, caso houvesse ganho de capital, no que tange à consolidação das propriedades em razão da alienação fiduciária em relação à dívida de terceiro, é evidente o erro no fato gerador apontado pela Fiscalização e, conseqüentemente, evidente a ocorrência da decadência para o Fisco realizar o lançamento de ofício. Se houvesse ganho da capital na operação, esse deveria ser computado na data em que firmado o compromisso de alienação fiduciária, portanto, em 2011.**

A própria Receita Federal, em outra oportunidade, notadamente a Solução de Consulta Interna nº 22/2013, já reconheceu que *“o bem (móvel ou imóvel) objeto de um contrato de alienação fiduciária não pertence à esfera patrimonial do devedor fiduciante, mas do credor fiduciário”*. Na mesma linha, no recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 861.631 (Tema 982 da repercussão geral), o Ministro Relator Luiz Fux afirmou que: *“a mera pactuação da garantia de alienação fiduciária gera situação sui generis de desdobramento da posse”*.

Assim, não é possível que o fato gerador seja tido como ocorrido em outro momento senão o de contratação da alienação fiduciária. Apesar de consignar que o contrato de alienação fiduciária seria um negócio jurídico sob condição suspensiva, para justificar a ocorrência do fato gerador no momento da consolidação da propriedade ao credor fiduciário, em outras duas oportunidades, o v. acórdão recorrido reconheceu expressamente que a alienação fiduciária é um negócio jurídico sob condição resolutória. Veja-se excertos:

- (I) Trata-se de uma alienação de imóvel, com a finalidade de garantir uma dívida, dotada de uma condição resolutiva, que extingue a operação realizada, com o retorno do bem ao patrimônio do devedor-fiduciante.
- (II) Caso não haja o adimplemento, ocorre a consolidação da propriedade em nome do fiduciário, com o perecimento da condição resolutiva (artigos 25 e 26 da Lei 9.514/97).

3) **Da Nulidade da Autuação Fiscal: Vício Material de Metodologia em face da Fundamentação Legal da Autuação** - O v. acórdão recorrido afastou a preliminar de nulidade da autuação em razão do grave equívoco na metodologia do lançamento e na própria fundamentação. Todavia, como demonstrado em sede de impugnação, há uma contrariedade insanável entre a acusação fiscal e a metodologia empregada para o lançamento dos créditos tributários ora guerreados. Apesar de afirmar que *“as omissões de receitas não operacionais, que geraram resultado tributável, nos anos-calendários de 2014 a 2017, não foram objeto de lançamento fiscal”*, o v. acórdão recorrido chancela que a glosa do prejuízo fiscal foi motivada justamente na apuração de omissão de receitas. Deveras, depreende-se do Relatório Fiscal, que a d. Autoridade Fiscal apurou a infração de omissão de receitas.

O v. acórdão recorrido afirmou que as receitas teriam sido devidamente individualizadas no Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 37/40). Contudo, em atenção ao Anexo I (fls. 53/55) fica claro que essa parcela da autuação considerou como *“valor da operação”* diversas espécies de contratos particulares, quais sejam: (I) compra e venda, (II) dação em pagamento, (III) arrematação em hasta pública e (IV) “outros”. Fica claro que as receitas não foram individualizadas, muito menos satisfatoriamente detalhadas ou identificadas. Logo, a d. Autoridade Fiscal deixou de perquirir a natureza jurídica de cada contrato para investigar a real e efetiva existência de receitas tributáveis.

Sobre este aspecto, adiante-se o erro de metodologia referenciado no III.4 do presente recurso, pois os imóveis objeto de venda são todos rurais e, portanto, sujeitos a modalidade específica de apuração de eventual ganho de capital.

Importante mencionar a esse respeito que a Autoridade Fiscal tinha totais condições de obtenção dessas informações junto aos cartórios de registro de imóveis, mas preferiu partir de poucos elementos de prova para formar a sua convicção.

Pois bem. Para fins de apuração de receita tributável, a d. Autoridade Fiscal jamais poderia ter realizado simples equiparação das operações de compra e venda, dação em pagamento e arrematação em hasta pública. Em outras palavras, as diferentes operações oriundas de diferentes contratos de direito privado foram consideradas como simples “receitas omitidas”, sem que a d. Fiscalização tenha adentrado especificamente em cada operação, as quais poderiam ou não gerar receita tributável. Aliás, deveriam ter sido consideradas as despesas dedutíveis de cada caso.

Eis o equívoco de metodologia da autuação guerreada: a infração foi capitulada em ausência de contabilização do ganho de capital apurado na alienação / baixa de bem do ativo permanente, sem que se tenha qualquer menção ao custo de aquisição dos bens alienados, enquanto a motivação e metodologia é de omissão de receitas!!

E assim, se em última instância trata-se de operações de alienação de bens do imobilizado, onde está a consideração do custo contábil dos imóveis supostamente alienados? Estes custos, que reduzem a base de cálculo simplesmente não foram considerados!! Assim, o lançamento está eivado de equívoco de metodologia e de apuração da base de cálculo, absolutamente insuperáveis! Há afronta direta ao artigo 142 do CTN (isto se entendermos possível, em 03/08/2023, a reapuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos anos de 2014 a 2017)!

Em relação aos valores envolvidos na apreciação dos imóveis alienados, refere-se o recurso voluntário que a Autoridade Fiscal deixou de perquirir o valor efetivo de custo dos imóveis, tendo assumido que o valor firmado em instrumento particular de compromisso de compra e venda seria suficiente, **a despeito da inexistência de autorização legal**. Pior ainda, deixou de considerar o VTN, que seria a sistemática correta conforme tratado no tópico seguinte, o que por si só revela mais uma nulidade.

Apesar de reconhecer, inicialmente, que para aferição do ganho de capital deve ser considerada a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens imóveis e o respectivo valor contábil, em consonância com o §2º, do artigo 32, da Lei nº 8.981/95, o v. acórdão recorrido simplesmente chancelou a metodologia empregada pela autuação fiscal, afirmando que “o custo da propriedade rural da Fazenda Vale do Juruena foi fornecido pela própria defendente”. Em termos práticos, o v. acórdão recorrido afirma que o fornecimento de contrato particular

de compra e venda, em sede de fiscalização, é suficiente para que seja superado o comando legal da aferição de ganho de capital. Nada mais absurdo!

Sobre esse aspecto, inicialmente, o v. acórdão recorrido afirma que o valor da alienação seria aquele decorrente da avaliação feita pela instituição financeira para consolidar a propriedade a seu favor em razão da alienação fiduciária dos imóveis. Não há qualquer documento instrutório do auto de infração, no sentido de que o valor de R\$ 266.702.821,62 seria o de avaliação do imóvel pela instituição financeira ou pelo Fundo cessionário da dívida. E nem poderia existir, pois a Fiscalização utilizou o valor da dívida.

Ademais, o v. acórdão afirma que, na ausência de preço ou valor pago, o custo de aquisição dos bens e direitos será o valor da transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante, nos termos do artigo 129, IV, do Decreto nº 3.000/99 (“RIR/99”). Todavia, referido artigo autoriza que o adquirente dos bens considere como custo de aquisição dos bens o valor utilizado pelo alienante, como valor de transmissão, para o cálculo do ganho de capital. Não há qualquer autorização no dito dispositivo legal para que seja utilizado o valor da dívida, objeto de contrato de alienação fiduciária, para cálculo de ganho de capital sobre a consolidação de imóvel em favor credor fiduciário.

Por se tratar de equívoco nos elementos fundamentais do auto de infração, ante a inobservância dos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, há, por decorrência, equívoco na determinação da exigência, prevista no inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72. Tal equívoco é manifesto seja na exigência que implicou a glosa dos prejuízos fiscais e bases negativas, seja em relação à infração da ausência de adição do ganho de capital na base de cálculo do lucro real no ano de 2018.

- 4) **Da Nulidade da Autuação: Desconsideração da Regra Específica para Aferição do Ganho de Capital na Alienação de Imóveis Rurais** - A interpretação do v. acórdão recorrido, no sentido de que a regra específica de apuração do ganho de capital apenas seria aplicável às pessoas jurídicas optantes do regime do lucro presumido, por não estar expresso na Lei nº 9.393/96 (ou em qualquer outra), certamente não encontra amparo legal. E pior: a suposta vedação ou limitação da regra específica não está sequer expressa no Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (“RIR/18”). Trata-se de inaplicação de regra específica da legislação com fundamento em interpretação sistemática de decreto regulamentar. Deveras, para fundamentar a descabida interpretação do Decreto, o v. acórdão recorrido utiliza diversos artigos do RIR/18, dos quais nenhum expressamente restringe a aplicabilidade da regra específica de apuração do ganho de capital para pessoas jurídicas optantes do regime do lucro real. Ora, se o Decreto não pode extrapolar o seu

poder de regulamentar a Lei, contrariando-a ou restringindo-a, sob pena de violação à hierarquia de normas e à função regulamentadora dos Decretos, (artigo 84, inciso IV, da Constituição e artigo 99 do Código Tributário Nacional), muito menos a interpretação do Decreto! Não bastasse, apesar de não poderem contrariar ou extrapolar o quanto disposto em lei, os Decretos e as demais normas infralegais ainda são consideradas legislação tributária, nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, a interpretação sistemática de decreto regulamentar para restrição de dispositivo legal, sequer é equiparável à legislação tributária.

De toda forma, pelo teor da legislação, para a apuração de ganho de capital de imóveis rurais, deve-se verificar a diferença positiva entre o valor da terra nua (“VTN”) declarado no documento de informação e apuração do imposto sobre a propriedade territorial rural no ano de aquisição e no ano de sua alienação. Aliás, o artigo 596 do RIR/18 reproduz a quanto exposto na Lei nº 9.393/96: (...) E nem se alegue que a d. Autoridade Fiscal teria utilizado a regra geral de apuração do ganho de capital por eventual impossibilidade de utilização da regra específica. Como é cediço, o documento de informação e atualização cadastral do ITR é documento entregue para a Secretaria da Receita Federal com as informações necessárias para o cálculo do imposto sobre o território rural (“ITR”). Não apenas sua entrega é obrigatória, como a d. Autoridade Fiscal detinha total condições de buscar as informações em seu sistema. Não por outro motivo, a Recorrente colacionou o documento de informação e apuração do ITR de 2018 para que não restasse dúvidas de que o lançamento guereado contém vício material insanável (fls. 2.869/2.947). Conclui-se que, em verdade, a d. Autoridade Fiscal deixou de perquirir as informações necessárias para a apuração tardia do ganho de capital de imóvel rural. **Não bastasse, a despeito do v. acórdão recorrido citar o artigo 14 da Lei nº 9.393/96, o qual autoriza que seja afastada a regra do artigo 19 do mesmo dispositivo nas hipóteses de não apresentação das obrigações acessórias ou de subavaliação ou prestação de informações inexatas, nenhuma dessas circunstâncias foi imputada à Recorrente na autuação fiscal.**

Logo, em detrimento da legislação específica sobre a matéria, a d. Autoridade Fiscal incorreu em equívoco insanável na subsunção dos fatos jurídicos à norma capitulada, bem como na apuração dos tributos lançados e até na fundamentação da autuação fiscal. Frise-se que o v. acórdão recorrido deixou de aplicar o texto legal em razão de interpretação sistemática de decreto regulamentar, o que não se pode admitir!

5) **Da Inexistência de Ganho de Capital: Desconsideração da Natureza Jurídica das Operações (Alienação Fiduciária e Arrematação)** - Além de cancelar o labor fiscal que elegeu materialidades, que não encontram respaldo em lei, para apuração do ganho de capital, no que toca à inexistência de ganho capital do presente caso, o v. acórdão recorrido simplesmente consignou que os gastos com liquidação de dívidas de terceiros não são dedutíveis da apuração do lucro real da Recorrente. Todavia, é importante deixar claro que a Recorrente não requereu ou defendeu a dedução da liquidação de dívidas de terceiros da apuração de seu lucro real do período. Esse ponto nunca foi discutido na presente lide. A Recorrente questionou a real e efetiva existência de ganho de capital em razão da expropriação de seus imóveis no ano-calendário de 2018. Como será demonstrado, a apuração de ganho de capital em razão da expropriação dos imóveis da Recorrente no ano-calendário de 2018 desconsidera a natureza jurídica da alienação fiduciária e da arrematação em hasta pública. Pois bem. Independentemente da glosa dos prejuízos fiscais relativos aos anos de 2014 a 2017, fato é que em relação ao ano de 2018 não há como se cogitar de qualquer ganho por parte da Recorrente, que a bem da verdade teve sacrificado parte de seus ativos em razão do inadimplemento de terceiros, além de duas matrículas leiloadas para liquidação de suas dívidas no bojo da recuperação judicial.

Seja qual for a narrativa da Fiscalização e do v. acórdão recorrido, fato é que não há como se cogitar de qualquer ganho por parte da Recorrente no presente caso. A bem da verdade, o que houve foi a perda de seu ativo em razão da inadimplência por parte de outra empresa do grupo. Deveras, muito embora a fiscalização tenha buscado construir uma narrativa de que teria a Recorrente realizado a alienação de um ativo que deu margem a suposto ganho com a operação de transferência de seu patrimônio para instituições financeiras, olvidou-se a autoridade fiscal em ponderar que a entrega desses bens se deu em contrapartida a uma dívida da qual a Recorrente era apenas avalista.

O v. acórdão recorrido simplesmente desconsiderou a natureza jurídica do contrato de garantia de alienação fiduciária que ensejou a consolidação de propriedade do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena. De fato, segundo o artigo 22 da Lei nº 9.514/97, a alienação fiduciária *“é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel”*. Para constituição de propriedade fiduciária de coisa imóvel, deverá ser providenciado o registro, no competente Registro de Imóveis, em linha do com o artigo 23 da Lei nº 9.514/97, a fim de que seja transferido ao credor o domínio resolúvel e da posse indireta do imóvel acordado como garantia pelo pagamento da dívida contraída. No presente caso, para assegurar o cumprimento das

obrigações objeto das cédulas de crédito bancário por parte da empresa devedora GAIA, foi firmado instrumento particular de compromisso de constituição de garantia de alienação fiduciária do imóvel rural denominado Fazenda Vale do Juruena (fls. 562/573). Constituindo as matrículas dos imóveis como propriedade fiduciária, foi realizado registro no competente Registro de Imóveis, nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.514/97.

A rigor, a consolidação da propriedade em favor do credor fiduciário implicou em perda para a Recorrente, jamais em ganho. Ao contrário do que entendeu a fiscalização e o v. acórdão recorrido, em razão do inadimplemento, foi consolidada a propriedade do imóvel em nome do credor fiduciário, com a perda de ativo relevante por parte da Recorrente, sem qualquer contrapartida. O raciocínio pretendido pela fiscalização é inaplicável ao caso, pois a Recorrente perdeu o seu ativo em razão de aval concedido em dívida de terceiro. Não houve, por parte da Recorrente, qualquer acréscimo ao seu patrimônio que possa justificar a pretendida tributação por ganho de capital, posto que não há ganho nenhum. É indiscutível a incoerência no erro cometido pela d. Autoridade Fiscal, chancelado pelo v. acórdão recorrido.

- 6) **Da indevida qualificação da multa de 100%** - Em que pese o v. acórdão recorrido ter reduzido a multa qualificada de 150% para 100%; em razão do advento da Lei nº 14.689/2023, a qual alterou as disposições do §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, o v. acórdão recorrido deve ser reformado para cancelar a multa de ofício ou, ao menos, afastar sua qualificação. **Com supedâneo no §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, a D. Autoridade Autuante imputou multa qualificada sem apresentar qualquer fundamentação, motivação ou justificação suficiente para tanto.** Depreende-se do Relatório Fiscal que apenas no item 7 “das penalidades cabíveis” a d. Autoridade Fiscal menciona a existência de “conduta dolosa” e “associação com todos os envolvidos do Grupo empresarial”. Por sua vez, o v. acórdão recorrido reproduziu o item 7 “das penalidades cabíveis” do Relatório Fiscal, aprimorando-o com ilações sobre (I) os poderes de acionistas-administradores da Recorrente; (II) a caracterização de ausência de registro contábil como conluio; (III) a caracterização de omissão de receitas não operacionais como sonegação e fraude fiscal; (IV) o ônus da prova dos sócios-administradores em demonstrar a ausência de dolo, culpa, fraude e excesso de poder; e (V) como a prática de sonegação e fraude fiscal teria sido assumida na peça impugnatória, tendo sido denominadas de inconsistências em declarações fiscais e inadimplência de tributos. **De plano, fica claro que o v. acórdão recorrido aprimorou a acusação do relatório fiscal e tentou individualizar a “conduta dolosa”.**

O Relatório Fiscal apenas citou as normas legais aplicáveis à qualificação da multa e afirmou que o escopo dos atos fraudulentos supostamente evidenciados

seria a redução de tributos. O v. acórdão recorrido, destoando de seu dever legal de revisor do ato do lançamento tributário, subsumiu a “conduta dolosa” supostamente evidenciada pelo Relatório Fiscal em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64) e fraude fiscal (art. 72 da Lei nº 4.502/64).

Todavia, essa subsunção e classificação da conduta dolosa não foi realizada no ato do lançamento tributário, o que torna imperioso, de plano, o afastamento da qualificação da multa.

Não ficou clara a conduta dolosa imputada pela d. Autoridade Fiscal no ato do lançamento do crédito tributário. Todos os atos mencionados no Relatório Fiscal são lícitos, obviamente necessários, não julgáveis pela Autoridade Fazendária, distantes do fato gerador apontado pela autoridade fazendária, e, mais ainda, declarados e evidenciados publicamente.

Se não foi individualizada a conduta dolosa no ato do lançamento, não é possível a manutenção da multa qualificada, seja pelo princípio da motivação, seja pela necessidade prova objetiva do dolo e individualização da conduta e pela pacífica jurisprudência deste E. Tribunal Administrativo. Frise-se que o aprimoramento de individualização de conduta dolosa pelo v. acórdão apenas reforça a necessidade de afastamento da qualificação da multa.

Mesmo com os aprimoramentos da acusação fiscal pelo v. acórdão recorrido, ainda não é possível identificar as condutas dolosas que ensejariam a manutenção da qualificação da multa. O v. acórdão recorrido faz simplória presunção de que as inconsistências em declarações fiscais e a inadimplência de tributos seriam sonegação e fraude fiscal. Todavia, inconsistências em declarações fiscais devem ser objeto de multa, sem qualificação. Por sua vez, a inadimplência de tributos deve ser objeto de lançamento tributário com multa de mora. Os fatos jurídicos apontados pelo v. acórdão recorrido não ensejam qualificação da multa de ofício.

Súmula CARF 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Como o v. acórdão recorrido reproduziu o item 4 “da responsabilidade solidária” do Relatório Fiscal, é importante demonstrar que, apenas para fins de atribuição de solidariedade, a d. Fiscalização aventa a existência de planejamento

tributário, demonstrando o absurdo da acusação que foi chancelada e reproduzida pelo v. acórdão recorrido. Em primeiro lugar, de se consignar que o crédito tributário não foi lançado com fundamento em planejamento tributário, ilação que só aparece para forçosamente tentar justificar multa qualificada e solidariedade. Em segundo lugar, não há como se cogitar de qualquer conduta por parte da Recorrente e de seus administradores que tenham objetivado qualquer economia fiscal ou planejamento tributário, principalmente com a absurda ilação de que teria havido contribuição da instituição financeira que concedeu crédito bancária e cuja inadimplência do devedor gerou a consolidação dos imóveis em favor do credor sete anos depois.

- 7) **Subsidiariamente: Do Caráter Confiscatório da Multa** - Ademais, a par dos argumentos tecidos acima, caso não sejam acolhidas as alegações postas até o presente momento, releva notar, a título de argumentação, que as multas qualificadas possuem caráter nitidamente confiscatório, tendo sido aplicadas arbitrariamente em patamar de 100%.
- 8) **Subsidiariamente: Da Indevida Incidência do Juros sobre a Multa** - Por fim, é de se ressaltar que, na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

Recurso da Responsável solidária GAIA

Em apertada síntese, apresentamos abaixo os pontos que subsidiaram o recurso voluntário apresentado pela empresa GAIA Energia e Participações S/A:

- 1) O v. acórdão recorrido incide nos mesmos erros cometidos na Autuação Fiscal: manteve a responsabilidade tributária fundamentada em mero grupo econômico, sem a devida vinculação entre a Recorrente e o fato gerador ou qualquer outro suposto ilícito objeto da autuação fiscal, muito embora este seja requisito inafastável para a responsabilização solidária
- 2) Ainda, o v. acórdão recorrido menciona o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, mas não demonstra o preenchimento dos requisitos do próprio parecer, tendo apenas afirmado genericamente que teriam sido apurados e comprovados ilícitos tributários.
- 3) Rechaça-se, ainda, que o v. acórdão utilizou fundamentação genérica para manutenção da imputação da responsabilidade tributária, tais como: (I) o suposto cumprimento de todos os requisitos elencados no artigo 142 do Código Tributário Nacional; (II) o suposto não enquadramento da nulidade

no rol do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972; (III) a impossibilidade de a esfera administrativa apreciar ilegalidades ou inconstitucionalidades arguidas; (IV) a suposta irrelevância da jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), jurisprudência judicial e doutrina sobre a matéria ventilada; e (V) a vinculação dos julgadores da DRJ ao entendimento da Receita Federal do Brasil (“RFB”) expresso em atos normativos.

- 4) A imputação de responsabilidade é nula, tendo em vista que há vício material de motivação, ante a completa ausência de instrução fática probatória capaz de comprovar as acusações fiscais;
- 5) O artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, único dispositivo legal mencionado, não serve à responsabilização de terceiros. Ele só pode ser aplicado quando os responsabilizados participaram diretamente da relação jurídico tributária do fato gerador, o que não é o caso;
- 6) ainda que se entenda possível a aplicação do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, ainda assim exige-se a comprovação de existência de ilícito tributário, de uma atuação específica dolosa da responsabilizada, bem como a comprovação do nexos causal da atuação com o ilícito. Nenhum desses requisitos foram preenchidos: sequer foram apontados pela d. fiscalização e muito menos comprovados;
- 7) É indevida a responsabilização pela mera existência de grupo econômico.

Recurso voluntário apresentado por Fernando Bertin, Reinaldo Bertin e Silmar Bertin

Já em relação ao recurso voluntário apresentado pelos apontados como responsáveis solidários, os Srs. Fernando Bertin, Reinaldo Bertin e Silmar Bertin, são as seguintes as razões de defesa, em breve resumo:

- 1) O acórdão recorrido incidiria nos mesmos equívocos cometidos na Autuação Fiscal: não há a designação de qualquer conduta específica e dolosa que tenha sido praticada pelos Recorrentes, muito menos de forma individualizada, embora este seja requisito inafastável para a responsabilização de terceiros;
- 2) Embora o acórdão recorrido tenha reconhecido o equívoco no enquadramento legal do auto de infração (art. 124, I do CTN) e a motivação descrita no relatório fiscal (arts. 124, I e 135 do CTN), afastou-se a preliminar de nulidade da responsabilidade tributária sob fundamento de que a nulidade apontada não teria prejudicado o direito de defesa dos Recorrentes;

- 3) Ainda, o acórdão recorrido menciona o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, mas não demonstra o preenchimento dos requisitos do próprio parecer, tendo apenas afirmado que teriam sido apurados e comprovados ilícitos tributários;
- 4) Ademais, o acórdão utilizou fundamentação genérica para manutenção da imputação da responsabilidade tributária, tais como: (I) o suposto cumprimento de todos os requisitos elencados no artigo 142 do Código Tributário Nacional; (II) o suposto não enquadramento da nulidade no rol do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972; (III) a impossibilidade de a esfera administrativa apreciar ilegalidades ou inconstitucionalidades arguidas; (IV) a suposta irrelevância da jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), jurisprudência judicial e doutrina sobre a matéria ventilada; e (V) a vinculação dos julgadores da DRJ ao entendimento da Receita Federal do Brasil (“RFB”) expresso em atos normativos;
- 5) a imputação de responsabilidade seria nula, em razão do evidente vício de motivação, especialmente em razão da incompatibilidade entre o enquadramento legal do auto de infração e a motivação descrita no relatório fiscal;
- 6) não é permitida a responsabilização tributária **tão somente em razão da posição de administrador ou sócio ocupada pela pessoa física responsabilizada** – não há presunção legal de responsabilidade, tampouco responsabilização automática de sócio ou administrador;
- 7) é necessária a demonstração da existência de atuação específica e individual dos responsabilizados, bem como do nexos causal entre tal atuação e a ocorrência dos fatos geradores, o que não ocorreu no presente caso.

Após, vieram os autos à responsabilidade deste Conselheiro para relatar e votar.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

Os Recursos são tempestivos e dotados dos pressupostos para sua admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

Para bem delimitar o escopo do auto de infração, pelo menos formalmente, faz-se necessário realçar que o mesmo limitou-se a apontar a falta de contabilização do ganho de capital

apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente, no caso, o imóvel denominado de “FAZENDA JURUENA”, cuja propriedade teria sido transferida ao FUNDO AFARE I em agosto de 2018.

De se ressaltar que o referido imóvel fora objeto de alienação fiduciária formalizada em 16/05/2011, após a empresa GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A (integrante do mesmo grupo econômico da autuada) ter celebrado contrato de empréstimo com o BANCO VOTORANTIM S/A, figurando a Recorrente como avalista da operação e dando em garantia justamente o imóvel denominado de FAZENDA JURUENA.

Com a protocolização do pedido de recuperação judicial da Autuada, em 2017, o BANCO VOTORANTIM cedeu o crédito que detinha para o BANCO MÁXIMA S/A que, por sua vez, transferiu os referidos créditos e direitos fiduciários ao Fundo de Investimento em Direitos Creditórios não Padronizados (FUNDO AFARE I). Como o crédito não foi pago pela devedora (GAIA), em 06 de agosto de 2018 o FUNDO AFARE I consolidou a propriedade da FAZENDA JURUENA.

Esse, em resumo, é o escopo da autuação, pelo menos em relação ao que foi efetivamente formalizado no processo. Faço questão de realçar tal aspecto porque o Relatório Fiscal também aborda a glosa de prejuízos fiscais que teriam sido apurados entre os anos de 2014 e 2017 pela Recorrente. Nestes períodos, a Autoridade Fiscal teria detectado omissão de receitas decorrentes da alienação de inúmeros imóveis de propriedade da Recorrente, conforme as planilhas que juntou às e-fls. 37/40 (Anexo I), cujo excerto apresento abaixo, apenas para exemplificar:

Alienante	Data da operação	Adquirente	Data da Lavratura/Registro/Averbação	Município	Matrícula	Área do Imóvel	Base ITBI/ITCD	Valor da operação
53.907.341/0001-01	janeiro-14	02.916.265/0001-60	04/10/2016	Ribeirão Preto, SP	26250	0,00	2.000.000,00	2.000.000,00
53.907.341/0001-01	fevereiro-14	02.916.265/0001-60	20/02/2014	Mozarlândia	M-2.909	134,78	10.000.000,00	10.000.000,00
53.907.341/0001-01	fevereiro-14	02.916.265/0001-60	20/02/2014	Mozarlândia	M-394	0,00	8.000.000,00	8.000.000,00
53.907.341/0001-01	julho-14	02.916.265/0001-60	19/03/2015	Guaçara	17663	22,98	26.000.000,00	26.000.000,00
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Água Boa - MT	7366	21.899,69	40.470.627,12	40.459.464,14
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7368	3.419,43	6.319.106,64	6.317.371,04
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7365	3.282,68	6.066.392,64	6.064.721,94
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7373	2.761,68	5.103.584,64	5.102.179,51
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7369	2.185,31	4.038.452,88	4.037.357,06
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7370	1.848,68	3.416.360,64	3.415.420,89
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7367	774,40	1.431.091,20	1.430.696,46
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7364	501,16	927.127,50	925.890,99
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7371	464,04	858.474,00	857.317,14
53.907.341/0001-01	novembro-14	008.267.310-15	11/12/2014	Cocalinho-MT	7372	430,09	794.806,32	794.601,31
53.907.341/0001-01	dezembro-14	02.916.265/0001-60	16/12/2014	Aruaná	8856	1.936.000,00	17.641.661,90	18.000.000,00
53.907.341/0001-01	dezembro-14	02.916.265/0001-60	16/12/2014	Aruaná	6580	484,00	442.413,16	2.000.000,00
53.907.341/0001-01	dezembro-14	070.384.728-79	23/12/2014	PARANAIBA	33655	1378,85	6.894.280,00	5.811.485,00
53.907.341/0001-01	dezembro-14	02.916.265/0001-60	16/12/2014	Aruaná	4642	1.960.200,00	17.915.904,94	17.915.904,94
		Total do ano de 2014						158.132.410,42

No anexo II (v. e-fls. 41), a Autoridade Fiscal faz um “ajuste” nos saldos de prejuízos fiscais apurados pela Recorrente desde 2014, considerando as receitas que teriam sido omitidas, relativas às alienações dos diversos imóveis ali apontadas.

APURADO PELO SUJEITO PASSIVO CONFORME APRESENTADO NA ECF

ANO	PREJUÍZO EXERCÍCIOS ANTERIORES	LUCRO/PREJUÍZO NO PERÍODO	SALDO APURADO
2014	2.954.193,82	2.899.780,94	54.412,88
2015	54.412,88	1.059.619,22	1.114.032,10
2016	1.114.032,10	17.230.617,59	18.344.649,69
2017	18.344.649,69	8.188.610,37	26.533.260,06
2018	26.533.260,06	12.554.771,05	39.088.031,11
2019	39.088.031,11	10.925.280,94	50.013.312,03
2020	50.013.312,05	9.930.907,90	59.944.219,95
2021	59.944.219,95	12.254.677,40	72.198.897,35

APURADO PELA FISCALIZAÇÃO

ANO	Prejuízo Fiscal Ajustado após a Ação Fiscal
2014	
2015	
2016	
2017	
2018	
2019	9.812.908,17
2020	15.294.325,17
2021	27.552.002,57

Já no Anexo IV (v. e-fls. 217/218), a Autoridade Fiscal refaz a apuração do IRPJ e da CSLL, considerando as receitas que teriam sido omitidas e os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL ajustadas no Anexo II:

APURAÇÃO DO IRPJ

Valores Constantes do LALUR	ANO 2014	ANO 2015	ANO 2016	ANO 2017	ANO 2018	ANO 2019	ANO 2020
Prejuízos de Períodos Anteriores a Compensar	R\$ 2.954.193,82	R\$ 54.412,88	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.812.908,17
Lucro Real Apurado pelo Sujeito Passivo	R\$ 2.899.780,94						
Omissão de Receitas	R\$ 159.132.410,42	R\$ 26.792.757,80	R\$ 62.755.332,40	R\$ 54.547.891,85	R\$ 212.025.849,45	R\$ 1.112.372,73	R\$ 4.449.490,90
Compensação de Prejuízos Fiscais		R\$ 10.596.619,22	R\$ 17.230.617,50	R\$ 8.188.610,44	R\$ 12.554.771,10	R\$ 10.925.280,90	R\$ 9.930.907,90
Lucro Real Após a Compensação (Ação Fiscal)	R\$ 159.073.277,54	R\$ 16.141.725,70	R\$ 45.524.714,90	R\$ 46.359.281,48	R\$ 199.471.078,35	R\$ 9.812.908,17	R\$ 15.294.325,17
Valores Calculados pela Fiscalização							
Alíquota de 15%	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 29.920.661,75	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Adicional de 10% (acima de R\$ 20.000,00/mês)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 19.923.107,83	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total Imposto de Renda Apurado	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 49.843.769,58	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Incentivos Informados na DIPJ	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Imposto retido na fonte escriturado	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Imposto Devido no Período de Referência	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
IRPJ recolhido - antecipação mensal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
PERDCOMP Transmitedas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total Imposto de Renda a Pagar	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 49.843.769,58	R\$ 0,00	R\$ 0,00

Portanto, o que resta claro é que a autuação ora em apreço foi efetivamente impactada pelos ajustes promovidos pela Autoridade Fiscal nos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL relativas aos anos calendários de 2014 a 2017.

Ocorre que tais ajustes (de prejuízos fiscais) são absolutamente indefensáveis, haja vista terem sido fulminados pela decadência.

A Autoridade Fiscal realizou, na prática, verdadeiro lançamento de omissão de receitas cujos fatos geradores teriam sido incorridos no período de 2014 a 2017, enquanto a ciência do auto de infração operou-se tão somente em 28/07/2023. A Autoridade Fiscal não realizou uma simples revisão nos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL com base nos registros contábeis e nos valores informados nas ECFs/DIPJs. Ao imputar a ocorrência de omissão de receitas para ajustar os saldos de prejuízos fiscais e BCN de CSLL, a Autoridade Fiscal realizou verdadeiro lançamento tributário sem que tivesse formalizado o competente auto de infração (incorrendo, portanto, em cerceamento do direito de defesa da Contribuinte). E mesmo que tivesse formalizado tal lançamento teria incorrido em erro, pois infringiria o disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Portanto, em relação a este ponto, absolutamente escorreita a tese defendida pela Recorrente de que os ajustes realizados nos saldos de prejuízos fiscais no período de 2014 a 2017, com reflexos nos anos posteriores, inclusive o do lançamento ora em discussão, estariam fulminados pela decadência, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício.

Passando à análise do lançamento da falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa da “FAZENDA JURUENA”, que segundo a Autoridade Fiscal, teria por fato gerador o ano de 2018, quando a propriedade do imóvel foi consolidada em nome do FUNDO AFARE I, creio que, também, assiste razão à Recorrente ao propugnar pelo cancelamento do lançamento.

A Recorrente alega, em apertadíssima síntese, que a alienação teria se dado em 2011 quando firmado o contrato de alienação fiduciária. Portanto, o lançamento efetuado em 2023 estaria contaminado pela decadência.

A decisão recorrida assim se manifestou:

ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA

102. O momento da realização da renda, decorrente do ganho de capital, em contratos de alienação fiduciária e seu respectivo oferecimento à tributação, em outras palavras, o momento no qual deve-se ser considerado ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda dos ganhos de capital decorrente dos imóveis entregues em garantia, é o momento da consolidação da propriedade plena nas mãos do credor fiduciário.

103. Nos termos da Lei 9.514/97, que trata especificamente da alienação fiduciária de imóveis, a operação é definida, em seu artigo 22, como “o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel”. Trata-se de uma alienação de imóvel, com a finalidade de garantir uma dívida, dotada de uma condição resolutiva, que extingue a operação realizada, com o retorno do bem ao patrimônio do devedor-fiduciante.

*Art. 22. A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, **com o escopo de garantia**, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel. (destaquei.)*

104. A legislação cível exige que a transferência do imóvel seja averbada na matrícula do imóvel, e a partir daí ocorre o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante o possuidor direto, e o fiduciário o possuidor indireto da coisa imóvel (artigo 23 da Lei 9.514/97). Caso a dívida seja paga, ocorre a resolução da propriedade fiduciária do imóvel, com cancelamento do registro; por outro lado, **caso não haja o adimplemento, ocorre a consolidação da propriedade em nome**

do fiduciário, com o perecimento da condição resolutiva (artigos 25 e 26 da Lei 9.514/97).

Art. 23. Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.

*Parágrafo único. Com a constituição da **propriedade fiduciária**, dá-se o **desdobramento da posse**, tornando-se o **fiduciante possuidor direto** e o **fiduciário possuidor indireto** da coisa imóvel. (destaquei)*

105. O valor de bens e direitos que compõem o Ativo não Circulante, no caso específico o Ativo Imobilizado, ao longo de sua vida útil, sofre acréscimos ou decréscimos de seu valor, refletindo positivamente ou negativamente nesse acervo patrimonial. Entretanto, a legislação federal optou por não tributar essa riqueza à medida que ela é gerada, mas, sim, no momento de um evento específico de realização, na sua alienação, correspondendo o ganho de capital à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil do bem (artigo 222, parágrafo 2º do RIR/2018).

106. A alienação fiduciária, apesar de transmitir a propriedade para o credor-fiduciário, é um contrato acessório, com sua existência dependente do contrato principal, cuja função é inequivocamente de garantia (“com escopo de garantia”, artigo 22 da Lei 9.514/97).

107. Desse modo, no meu entender, neste caso, firmou-se esse contrato não com intenção de adquirir ou alienar algo, mas apenas de estabelecer uma garantia ao adimplemento dele, de modo que, uma vez adimplida a obrigação, a propriedade fiduciária se resolve.

Lei nº 9.514/1997

Art. 25. Com o pagamento da dívida e seus encargos, resolve-se, nos termos deste artigo, a propriedade fiduciária do imóvel.

108. Assim, se a finalidade é de garantia ao cumprimento do contrato principal, não é possível reconhecer — sob a perspectiva do fato gerador do IRPJ — conteúdo econômico tributável nem sinal exterior de capacidade contributiva. O contrato de alienação fiduciária não implica ganho ou perda, não cria receita nem despesa, sob a perspectiva fiscal e contábil, não modificando o patrimônio do contribuinte. Portanto, não é possível reconhecer que o fato gerador ocorreu em 2011, data em que fora formalizado o compromisso de alienação fiduciária.

109. Ressalva, entretanto, de que não se nega a premissa de que na alienação fiduciária haja a transmissão de propriedade do bem, mas aduz que o IRPJ não incide sobre a transmissão de propriedade, mas sobre o acréscimo patrimonial que dela possa decorrer e que, meu entender, não existiria na alienação fiduciária. Há somente no momento da consolidação plena da propriedade em nome do credor fiduciário:

Lei nº 9.514/1997:

*Art. 26. **Vencida e não paga**, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, **consolidar-se-á**, nos termos deste artigo, **a propriedade do imóvel em nome do fiduciário.** (destaquei)*

110. Portanto, com o inadimplemento da obrigação e com a consolidação da propriedade plena nas mãos do credor fiduciário, no ano-calendário de 2018, houve propriamente a alienação, para fins de apuração do ganho de capital e reconhecimento de receita:

(...)

111. Nesse sentido, houve a alienação e a diferença entre o custo de aquisição e o **valor da alienação, este decorrente da avaliação feita pela instituição financeira**, para receber o ativo, é de se convir que estão presentes todos os requisitos do art. 43 do CTN e do art. 225 do RIR/99, para fins de tributação do ganho de capital apurado. Verbis:

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

112. Ademais, o regulamento é expresso ao definir no ganho de capital, no seu art. 117, § 4º, como "as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins". Inclusive, não se exige, para a cobrança do IR sobre esse ganho, a existência de valor pago, mas simples diferença entre o custo de aquisição e o valor da transmissão do bem, como se verifica no art. 129, IV do RIR/99:

Art.129. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 120, o custo de aquisição dos bens ou direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16 e § 4º):

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

(...)

113. Desta forma dos R\$ 212.025.849,45 apurados como resultado positivo não operacional, não declarado, deduzido dos R\$ 12.554.771,10, de prejuízo da atividade rural declarado no ano-calendário, resultou na correta autuação fiscal de Valor Tributável após Compensação de R\$ 199.471.078,35 (anexo IV – fl. 217 e 218):

(...)

Pois bem. Percebe-se, claramente, que a decisão recorrida reproduziu o inteiro teor do voto vencedor no julgamento realizado pela Turma 1301, em 12 de dezembro de 2018, consubstanciado no acórdão nº 1301-003.629, de relatoria do Conselheiro Roberto Silva Júnior. Em que pese serem argumentos bastante substanciosos e fortes no sentido da manutenção do auto de infração, creio que a melhor solução seja a adotada pelo voto vencido do mesmo acórdão, de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto e que reproduzo a seguir:

Antes de adentrar na correção ou não do entendimento da fiscalização, há que se traçar alguns esclarecimentos acerca da alienação fiduciária.

O negócio fiduciário é um contrato pelo qual o *fiduciante* transfere uma coisa ou um direito com a finalidade específica - que não seja de alienação -, a um *fiduciário* que se obriga a utilizar essa coisa de acordo com essa finalidade e, uma vez exaurido o objeto, devolvê-lo ao fiduciante.

Portanto, há que se identificar no negócio fiduciário pelo menos dois negócios distintos: a transmissão da propriedade de uma coisa (natureza real) e a obrigação de restituir a coisa após o cumprimento do contrato¹.

Nos termos da Lei nº 9.514/97, que trata especificamente da alienação fiduciária de imóveis, a operação é definida, em seu art. 22, como "*o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da **propriedade resolúvel** de coisa imóvel*".

A propriedade resolúvel, por sua vez, é regulamentada nos arts. 1359 e 1360 do Código Civil, e se trata de uma propriedade adquirida sob condição resolutiva que, se ocorrida, dá direito ao fiduciante de readquirir o bem objeto da fidúcia.

O art. 23 da Lei nº 9.514/97 estabelece:

Art. 23. Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.

Parágrafo único. Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante possuidor direto e o fiduciário possuidor indireto da coisa imóvel.

Rigorosamente falando, no momento da contratação da alienação fiduciária, a propriedade já é transferida ao fiduciário-credor. No presente caso, em que a

1

Zaiden Geraige Neto.. [et al.]. Comentários ao Código Civil Brasileiro, v. 12. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.215.

alienação fiduciária foi feita para garantir financiamentos bancários contraídos pelo fiduciante-devedor.

O artigo 27 da Lei 9.514/97, regulamentando a matéria, determina que, em caso de *inadimplemento* do devedor fiduciante, o credor fiduciário, **após consolidada a propriedade do bem alienado fiduciariamente em seu nome**, na forma cominada pelo artigo 26 deste Diploma, obterá a satisfação de seu crédito com a quantia que vier a ser apurada na venda do bem em leilão, verbis:

Art. 27. Uma vez consolidada a propriedade em seu nome, o fiduciário, no prazo de trinta dias, contados da data do registro de que trata o § 7º do artigo anterior, promoverá público leilão para a alienação do imóvel.

Além disso, o § 5º do art. 27 determina que se o segundo leilão for mal sucedido, não havendo lance que alcance o valor da dívida, **o devedor ficará exonerado de pagar eventual saldo devedor remanescente**, tendo o credor fiduciário que adjudicar o imóvel e dar seu crédito por satisfeito.

§ 5º Se, no segundo leilão, o maior lance oferecido não for igual ou superior ao valor referido no § 2º, considerar-se-á extinta a dívida e exonerado o credor da obrigação de que trata o § 4º.

Conquanto essa lógica faça sentido nos financiamentos imobiliários, o mesmo não pode ser dito a respeito de financiamentos para o fomento de atividades empresariais, onde não há qualquer ligação entre a dívida e o imóvel - até mesmo porque a Lei nº 9.516/97 trata do sistema de financiamento habitacional.

Nesse sentido, para o prosseguimento da cobrança do restante da dívida, decidiu recentemente o STJ:

*AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO. LEILÃO DE IMÓVEL DADO EM GARANTIA PARCIAL DE DÍVIDA. **PREÇO, EM SEGUNDA PRAÇA, INSUFICIENTE PARA QUITAR A DÍVIDA POR INTEIRO. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 27, § 5º, DA LEI N. 9.514/1997.** FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 283/STF. AGRAVO IMPROVIDO (STJ – AgREsp nº 818.237 - SP (2015/0298116-0); *Decisão monocrática Ministro Marco Aurélio Bellizze. Julgamento: 02 fev. 2016, Publicação: DJ 17 fev. 2016.*)*

O que se dá com o bem cuja propriedade tenha sido alienada ao credor fiduciário é a efetiva transferência da propriedade, tanto que a própria RFB reconhece isso, ao determinar que não pode ser objeto de arrolamento por parte da Fazenda Pública, para fins de acompanhamento de patrimônio suscetível de ser indicado como garantia de crédito tributário, por não pertencer ao sujeito passivo (**Solução de Consulta Interna nº 22/2013 da COSIT**).

Portanto, ao contrair o empréstimo junto ao banco, a Recorrente deve reconhecer um ingresso no seu caixa com uma contrapartida no passivo, incluindo aí também as despesas financeiras do negócio, ao passo que deve reconhecer a baixa de um ativo imobilizado, pelo valor de sua avaliação, em razão da alienação fiduciária (obviamente, deixando claro em notas explicativas a razão dessa baixa).

Posteriormente, em sendo integralmente pago o empréstimo, implementa-se a condição resolutiva da alienação, devendo ser reconhecido o bem dado em garantia no ativo imobilizado da empresa. Caso não seja pago o empréstimo, duas possibilidades podem ocorrer: a) a primeira é de haver a consolidação da propriedade, com extinção integral do débito - implicando no reconhecimento de acréscimo patrimonial decorrente de perdão de dívida, entre o valor da dívida e o valor do bem; ou b) a consolidação da propriedade, com extinção parcial do débito, hipótese em que a baixa do ativo imobilizado amortiza a dívida no seu exato valor, não gerando acréscimo patrimonial.

(...)

Vislumbro, nesse ponto, **um problema relativo à natureza do rendimento tributado.**

Na autuação e na decisão a quo resta claro que o entendimento fiscal foi de que houve uma alienação dos imóveis, em 2011, com consequente apuração do ganho de capital na operação:

TVF

17. Nas operações de venda dos 3 (três) terrenos, não existe qualquer valor pendente de recebimento por parte da Sustentare, o que, se houvesse, poderia justificar um diferimento da tributação, conforme expresso no artigo 421 do RIR/99, abaixo transcrito:

“Art. 421 Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 31, § 2º).

Decisão a quo:

Nessas circunstâncias o que antes era uma mera garantia, havendo então devedor fiduciante e credor fiduciário, aperfeiçoou-se como alienação de bens imóveis, como outra qualquer, passando os referidos bens ao registro imobiliário em nome dos antigos credores fiduciários, que em 2011 passaram a ser os novos proprietários (com propriedade plena).

Parece-me que há um erro, nesse ponto.

Em primeiro lugar, a consolidação da propriedade não implica na sua alienação, mas sim na perda do direito do fiduciante de reaver o bem imóvel. A alienação ocorre, efetivamente, no momento da contratação da alienação fiduciária.

Cabe verificar, nesse ponto, que no momento da alienação fiduciária, com a transferência de propriedade, faz-se necessário uma avaliação do ativo, usualmente levando-se em conta o seu valor justo, para fins de determinar a dimensão de garantia patrimonial que assegurará ao fiduciário.

Nesse sentido, havendo alienação e diferença entre o custo de aquisição e o valor da alienação - este decorrente da avaliação feita pela instituição financeira, para

receber o ativo -, é convir que estão presentes todos os requisitos do art. 43 do CTN e do art. 225 do RIR/99, para fins de tributação do ganho de capital apurado.
Verbis:

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Ademais, o regulamento é expresso ao definir no ganho de capital, no seu art. 117, § 4º, como **"as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição,** tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins".

Inclusive, não se exige, para a cobrança do IR sobre esse ganho, a existência de valor pago, mas simples diferença entre o custo de aquisição e o valor da transmissão do bem, como se verifica no art. 129, IV do RIR/99:

Art.129. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 120, o custo de aquisição dos bens ou direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16 e §4º):

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

Sobre a realização do acréscimo patrimonial tributável, dispõe, com precisão, Bulhões Pedreira, no seu clássico *Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas* (fl.279):

A opinião predominante define como requisitos para que se caracterize a realização do lucro (a) a sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica, (b) que essa conversão se processe mediante troca no mercado, (c) que a pessoa jurídica já tenha cumprido as obrigações que para ela nascem dessa troca e (d) que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez.

Conversão em Direitos – Para que o lucro se torne efetivo no patrimônio da pessoa jurídica é necessário que o lucro potencial tome a forma de direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica. Lucro não é aumento de valor de elementos do ativo dentro do patrimônio, mas direitos que fluem para esse patrimônio. Enquanto o bem que contém o lucro potencial não é trocado no mercado, esse lucro não se converte em direitos recebidos pela pessoa jurídica e, portanto, não é real.

Estão presentes, pois, todos os elementos para se considerar realizada a renda, e sujeita à tributação no momento da contratação da alienação fiduciária. E não se diga, por exemplo, que a alienação deve ser considerada apenas no momento da consolidação, por se tratar, em rigor, de negócio jurídico com cláusula resolutiva, cuja completude, para fins tributários, deve atender ao art. 117 do CTN, *verbis*:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Portanto, desde o momento que foi realizada a alienação, deve-se considerar pronto e acabado o negócio apto a qualificar a ocorrência de ganho de capital.

Em um segundo momento, não sendo paga a dívida e advindo a consolidação da propriedade pelo fiduciário, como se deu no presente caso, **e em se tratando de uma situação em que a consolidação implique em uma redução total ou parcial** (desde que maior que o valor da avaliação do ativo), o rendimento que poderá surgir daí não tem natureza de ganho de capital, mas sim de **perdão de dívida**.

A discussão a respeito da exata identificação da data de realização da venda de imóvel gravado com a garantia de alienação fiduciária não é recorrente no âmbito deste Tribunal. Em pesquisa realizada na jurisprudência do CARF, encontrei tão somente o precedente acima, da lavra dos Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto e Roberto Silva Júnior.

Como já dito alhures, me filio ao excelente voto proferido pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Como bem posto por ele, a propriedade do bem é transferida ao credor fiduciário no momento da contratação da alienação fiduciária.

Conforme o disposto no art. 22 da Lei nº 9.514/97, a operação de alienação fiduciária é definida como **"o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel"**. Trata-se, como no caso em apreço, de uma alienação de imóvel realizada para garantir uma dívida, sendo que tal avença é gravada com uma condição resolutiva que, se implementada, deverá extinguir a operação realizada, com o consequente retorno do bem ao patrimônio do devedor-fiduciante, acaso satisfeita a dívida garantida.

A transferência do imóvel deve ser averbada no competente registro na data em que firmado o contrato de alienação fiduciária, ocorrendo, neste momento, o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante o possuidor direto, e o fiduciário o possuidor indireto da coisa imóvel (vide o artigo 23 da Lei nº 9.514/97). Assim, reafirmando o dito acima, quando a dívida for paga, deverá ocorrer a resolução da propriedade fiduciária do imóvel, com o cancelamento do respectivo registro. No caso de não haver o pagamento da dívida, dar-se-á a consolidação da propriedade em nome do fiduciário, com o perecimento da condição resolutiva (vide artigos 25 e 26 da Lei nº 9.514/97).

Por tudo o que foi exposto acima e, principalmente no voto bastante elucidativo do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, sou da opinião de que, para efeito de apuração do ganho de capital deve prevalecer como data de realização da venda aquela em que firmado o respectivo contrato de alienação fiduciária, no caso, em 2011. Como o lançamento foi constituído tão somente em 2023, flagrante a ocorrência da decadência a fulminar o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário.

Por todo o exposto, voto por cancelar o lançamento por força da decadência.

Deixo de apreciar os demais pontos aventados no recurso por conta da prejudicialidade da decisão retro.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves