



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**PROCESSO** **17095.721808/2021-58**

**ACÓRDÃO** 1102-001.367 – 1<sup>a</sup> SEÇÃO/1<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA  
**SESSÃO DE** 12 de junho de 2024  
**RECURSO** DE OFÍCIO  
**RECORRENTE** FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDA** ADUBOS SUDOESTE LTDA

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

BOA-FÉ. CONFIANÇA. DEVERES DO ADMINISTRADO. COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. VEDAÇÃO.

É vedado o comportamento contraditório do administrado, por infringir a boa-fé objetiva e estremecer a confiança que se deve nutrir nas suas relações com a Administração.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

ALIENAÇÃO DE BEM. GANHO DE CAPITAL. DETERMINAÇÃO. BASE. CUSTO. REFERÊNCIA. VALOR CONTÁBIL.

Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. DETERMINAÇÃO. ARTIGO 19 DA LEI N° 9.393/96. CRITÉRIOS E REQUISITOS ESPECIAIS.

**DESCUMPRIMENTO. VALORES EFETIVOS DAS TRANSAÇÕES. APLICAÇÃO. CABIMENTO.**

A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Existindo VTN de aquisição e de alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias, subtraído do VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias. Caso não tenham sido entregues os Documentos de Informação e apuração do ITR (DIAT) relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SEGUE A SORTE DA EXIGÊNCIA PRINCIPAL.**

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

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

## RELATÓRIO

Em desfavor de ADUBOS SUDOESTE LTDA, foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em virtude de omissão de ganho de capital de R\$ 46.730.000,00 auferido na alienação de imóvel no 4º trimestre de 2016, com fundamento no art. 418, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Qualificou-se a multa de ofício e incluiu-se no polo passivo o responsável solidário ALOISIO ASSIS MARQUEZ COSTA, que detinha a maioria das cotas do capital social da autuada e efetivamente a administrava.

Os valores foram exigidos nos seguintes montantes (principal e multa de ofício):

	Principal	Multa (150%)	Soma
IRPJ	R\$ 10.758.500,00	R\$ 16.137.750,00	R\$ 26.896.250,00
CSLL	R\$ 3.703.500,00	R\$ 5.555.250,00	R\$ 9.258.750,00
Totais	R\$ 14.462.000,00	R\$ 21.693.000,00	<b>R\$ 36.155.000,00</b>

Segundo a narrativa da autoridade lançadora, contida no Termo de Verificação Fiscal, a pessoa jurídica atua, essencialmente, na produção e comercialização de adubos e fertilizantes e, naquele ano, levantara o IRPJ com base no lucro real trimestral.

Na descrição dos fatos, aquela autoridade afirmou que a autuada era titular do “imóvel rural” situado na Fazenda Santo Antônio do Ouvidor, no Município de Catalão/GO, objeto da Matrícula 27397, Registro R.9, Livro 2 (folhas 22 a 25).

Com o intuito de alienar o referido bem imóvel e reduzir a tributação sobre o correspondente ganho de capital, a autuada, juntamente com o responsável solidário, constituíram outra entidade empresária em agosto de 2016 - SUDOESTE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA -, cujo objeto social seria a locação de bens móveis e imóveis e a compra e venda de imóveis.

A autuada teria integralizado suas cotas no capital social da SUDOESTE EMPREENDIMENTOS mediante a versão do imóvel em questão, no valor histórico contábil do bem, R\$ 2.770.000,00 (fls. 26 a 37). O lançamento contábil da autuada revelaria que de tal montante apenas R\$ 10.000,00 diziam respeito a “terrenos”, sendo todo o restante atribuído a “edificações”.

Em 21 de outubro de 2016, SUDOESTE EMPREENDIMENTOS, naquele ato representada pelo Sr. ALOISIO ASSIS MARQUEZ COSTA, alienou o imóvel a terceiros, ao preço de R\$ 49,5 milhões, conforme consta da escritura contida no arquivo não-paginável de fl. 86.

SUDOESTE EMPREENDIMENTOS teria tributado o valor da transação como receita da atividade imobiliária, submetendo-a a coeficientes de presunção de lucro para fins de levantamento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Logo após o recebimento dos recursos provenientes da alienação em comento, SUDOESTE EMPREENDIMENTOS repassou cerca de R\$ 40,5 milhões à autuada, a título de distribuição de lucros.

Disse a autoridade fiscal que somente os eventos decorrentes da citada operação de venda foram objeto de lançamentos contábeis pela SUDOESTE EMPREENDIMENTOS, especialmente quanto às receitas financeiras auferidas e aos tributos recolhidos.

SUDOESTE EMPREENDIMENTOS não realizara qualquer outra transação, não empregara mão de obra alguma, não possuía veículos, não havendo, em conclusão, motivação diversa para a sua constituição que não fosse a venda do imóvel rural com redução dos tributos incidentes.

A autoridade lançadora arrematou que a estratégia adotada pela ADUBOS proporcionou economia expressiva e ilícita do IRPJ e da CSLL. Defendeu, então, a qualificação da multa de ofício, por restarem evidenciados a fraude e o conluio:

Vê-se que as ações adotadas pelo contribuinte, que em menos de três meses constituiu uma pessoa jurídica, repassou o ativo em questão à nova entidade, para que a venda desse bem fosse nela tributado e, em seguida, retornou os valores obtidos à fiscalizada, visou exclusivamente benefícios tributários, com a busca para modificar as características essenciais do fato gerador tributário, de modo a reduzir o montante do imposto devido, enquadrando essa situação no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

E o dolo da conduta está na vontade de o agente alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

Considerando-se a reunião da pessoa jurídica, ADUBOS SUDOESTE LTDA e da pessoa física ALOÍSIO ASSIS MARQUEZ COSTA, sócio da entidade, com o objetivo de reduzir os montantes de tributos devidos, utilizando expedientes fraudulentos para modificar as características essenciais do fato gerador tributário, fica caracterizado o conluio, conforme disposto no art. 73 da Lei nº 4.502/64.

Presentes a fraude e o conluio, fica autorizada a aplicação da multa de 150% sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido aos cofres da União.

A efetiva administração da autuada pelo Sr. ALOÍSIO ASSIS MARQUEZ COSTA, considerados os fatos apurados, imputar-lhe-ia a responsabilidade de que trata o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Por último, a autoridade fiscal assinalou que abatera na autuação os valores dos tributos declarados pela SUDOESTE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Intimados da exigência, os sujeitos passivos apresentaram impugnação em conjunto, cujas alegações foram assim sintetizadas pela 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08:

22. Demonstra que a autoridade autuante, na apuração da base de cálculo dos tributos, utilizou-se do disposto no art. 418, §1º do RIR/99 ao apurar o ganho de capital que teria por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estivesse registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

23. Alega ainda que desta sistemática chegou-se a um valor de base de cálculo tributável de R\$ 46.730.000,00, já que o valor de venda foi de R\$ 49.500.000,00 e o valor contábil era de R\$ 2.770.000,00.

24. Afirma que não há controvérsia de que o imóvel objeto de alienação tem natureza de imóvel rural, apresentando o excerto do TVF abaixo:

[...]

25. Afirma que há erro na apuração da base de cálculo, visto que no caso de imóvel rural a apuração do ganho de capital é disciplinada pelo art. 19 da Lei nº 9.393/96 o qual determina que na apuração do Ganho de Capital, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nas DIAT's das declarações do ITR, respectivamente, do ano de aquisição e de sua alienação.

26. Declara que no caso em tela, a base de cálculo dos tributos deveria ter sido apurada mediante o exame do VTN declarado no ano de 2002, e do VTN declarado no ano de 2016, haja vista que a venda do bem ocorreu em 31/10/2016, consoante escrituras a comprovar a data de aquisição e alienação.

27. Afirma que, conforme sua declaração de ITR, o VTN para o exercício de 2016 de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

28. Afirma que, nos termos do “Perguntas e Respostas” da RFB, a diferença entre o valor efetivo de venda e o VTN do Diat deve ser informado como rendimento isento e não tributável.

29. Diz que, desta forma, para a apuração do ganho de capital, devem ser considerados os valores constantes nas Diat's de 2002 e 2016 e não o valor contábil e de venda como utilizado pela autoridade fiscal.

30. Passa então a discorrer sobre a suposta desconsideração da incorporação do imóvel rural ao capital social da Sudoeste Empreendimentos Imobiliários Ltda.

31. Alega, em suma, não haver legislação a permitir que agentes fazendários desconsiderarem negócios jurídicos com a finalidade de exigir mais tributos, nem autorização para que possam ditar como as empresas devam funcionar. Que apenas o Judiciário pode desconsiderar a personalidade jurídica

32. Sobre a qualificação da multa de ofício, afirma que deve comprovada a ação dolosa do contribuinte no sentido de ser caracterizado o evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 para sua aplicação.

33. Afirma que, no presente caso, a impugnante não cometeu ato de falsidade e tampouco agiu dolosamente e que não intentou esconder a ocorrência do fato gerador, concluindo pela insubstância da multa.

34. Por fim, afirma que não há prova de que o responsável tributário tenha incorrido nas hipóteses legais de atribuição de responsabilidade tributária, já que as únicas práticas comprovadas foram “*na verdade ele constituiu uma empresa, a representou na venda de bem imóvel próprio, determinou a apuração de tributos sobre o ganho de capital na venda do terreno e recebeu lucros na qualidade de sócio, o que lhe é garantido por lei*”.

35. Peticiona finalmente pela improcedência do crédito tributário, pela desqualificação da multa de ofício e o afastamento da responsabilidade tributária.

O colegiado de primeira instância julgou a impugnação conjunta procedente, pois, em que pese haver restado caracterizada nos autos a ilicitude que dera azo à qualificação da multa e à imputação de responsabilidade a terceiro, o autuante equivocara-se ao não considerar as regras específicas de apuração de ganho de capital oriundo da alienação de imóveis rurais. O Acórdão 108-018.889, proferido pela turma julgadora, recebeu a ementa a seguir reproduzida:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2016

**GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. APURAÇÃO**

Na apuração do ganho de capital em decorrência de alienação de imóvel rural, para efeitos de quantificação da base de cálculo deve se considerar como custo de aquisição o valor da terra nua - VTN constante da Diat-DITR do exercício em que ocorreu a aquisição, da mesma forma, o valor de alienação deve ser o VTN constante da Diat-DITR do exercício da alienação, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/96.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2016

**GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. APURAÇÃO**

Na apuração do ganho de capital em decorrência de alienação de imóvel rural, para efeitos de quantificação da base de cálculo deve se considerar como custo de aquisição o valor da terra nua - VTN constante da Diat-DITR do exercício em que ocorreu a aquisição, da mesma forma, o valor de alienação deve ser o VTN constante da Diat-DITR do exercício da alienação, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/96.

A exoneração integral da exigência motivou a interposição do Recurso de Ofício pelo presidente do colegiado **a quo**, que ora se submete a julgamento neste Conselho.

Os sujeitos passivos foram regularmente intimados do acórdão recorrido.

É o Relatório.

**VOTO**

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, Relator.

O Recurso de Ofício merece conhecimento, pois o montante exonerado ultrapassa o disposto na Portaria MF n° 2, de 17 de janeiro de 2023.

Inicialmente, oportuno trazer à tona que a escritura pública de aquisição do imóvel em questão informa que o correspondente custo alcançara R\$ 10.000,00, à época em que no local não havia qualquer edificação levada a registro. Tal cifra coincide com o valor histórico assinalado na escrituração contábil da autuada, quando da artificiosa versão do bem para a SUDOESTE EMPREENDIMENTOS.

Já a escritura pública de alienação revela que naquele terreno foi edificado um galpão industrial, com 4.626,60m<sup>2</sup> de área, acrescido de escritórios (78,56m<sup>2</sup>) e de demais áreas construídas (10.368,94m<sup>2</sup>).

A escritura pública de alienação também informa que dos R\$ 49,5 milhões ajustados, R\$ 49 milhões foram atribuídos a bens imóveis. O restante, a bens móveis. Nada a título de florestas, rebanho, plantações, implementos agrícolas e afins.

O autuante afirmou que a pessoa jurídica atuava, principalmente, na industrialização e no comércio de adubos e de fertilizantes. O contrato social da autuada juntado aos autos, embora date de período posterior ao da autuação, não faz alusão alguma ao exercício de atividade rural (fls. 10 a 20), e nenhuma alegação a tal respeito foi trazida em impugnação.

A propósito, a Escrituração Contábil Fiscal do ano-calendário 2016 trazida ao processo é esclarecedora quanto ao não exercício da atividade rural (arquivo não-paginável objeto do Termo de Anexação de fl. 109):

Registro Conta	Descrição	Valor
L210 98	CUSTO DOS PRODUTOS DA ATIVIDADE RURAL VENDIDOS	0
L300 3.11.01.01.01	RECEITA BRUTA DA ATIVIDADE RURAL	0

Ou seja, naquele local, e ao menos naquele ano, não se exerceu atividade rural alguma, tal como definida, para fins tributários, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

Considerada, complementarmente, a proporção dos valores dos bens outrora contabilizados (terreno e edificações), a conclusão a que se chega é a de que não se alienou, pura e simplesmente, imóvel rural, mas um verdadeiro estabelecimento fabril situado em zona rural.

A controvérsia, que não se pode perder de vista, diz respeito à norma legal de apuração e tributação de ganho de capital aplicável ao caso.

O autuante lançou mão do art. 418, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 1999, que assim reza (grifos nossos):

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](#)).

O colegiado de piso acolheu a alegação dos sujeitos passivos, entendendo pela subsunção dos fatos ao art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, cujo enunciado do seu **caput** se reproduz (grifou-se):

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.

O art. 8º da Lei nº 9.393, de 1996, estabelece obrigação acessória ao contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de entregar, anualmente, o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º **O VTN refletirá o preço de mercado de terras**, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º [...]

Já o art. 14 daquele diploma legal trata do lançamento de ofício do ITR, na hipótese de o contribuinte **não apresentar o DIAT, ou quando subavaliar o imóvel ou prestar informações inexatas, incorretas ou fraudulentas** à então denominada Secretaria da Receita Federal:

Art. 14. No caso de **falta de entrega** do DIAC ou do DIAT, bem como de **subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas**, a Secretaria da

Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

O colegiado de primeira instância concluiu que *para efeitos de apuração do ganho de capital em voga, deve-se considerar como custo de aquisição o VTN constante da Diat da DITR 2002 e como valor de alienação o valor constante da Diat da DITR 2016.*

Ocorre que o mesmo colegiado verificou que o contribuinte não apresentou declaração para o ano de aquisição do imóvel (grifamos):

50. Da análise das DITR apresentadas pela impugnante, **constatamos que não há** declaração disponível nos sistemas da RFB para o exercício 2002 (custo de aquisição), mas há para o exercício 2016 (valor de alienação): [...]

Conforme o quadro que acompanha o parágrafo anteriormente reproduzido, disposto no acórdão recorrido, a primeira declaração para o imóvel rural em testada foi apresentada somente em 14 de abril de 2008, alusiva ao exercício 2005.

Isso bastaria para afastar a alegação de incidência da regra especial, por inobservância de determinação contida no **caput** do art. 19 da Lei 9.393, de 1996, como se vê, a título ilustrativo, no Acórdão nº 1402-001.246, de relatoria do Conselheiro Carlos Pelá, seguido à unanimidade pelos demais então integrantes da 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 4<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Seção de Julgamento (grifou-se):

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

[...]

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. IMÓVEL RURAL.

A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

No entanto, caso não tenham sido entregues os Documentos de Informação e apuração do ITR (DIAT) relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

A par da legislação especial, o contribuinte, mediante a efetiva atuação do responsável arrolado no polo passivo da autuação, envidou esforços para, num esquema fraudulento: (i) constituir sociedade empresária de fachada; (ii) formalmente transferir a titularidade do imóvel rural àquela entidade quando da integralização de capital; (iii) em nome da entidade veículo, alienar o imóvel rural; (iv) oferecer a “receita operacional” de venda na

modalidade do lucro presumido, já que a entidade formalmente detentora do imóvel, no contexto da evasão fiscal, optara por tal regime; e (v) distribuir os lucros aos sócios, significativamente encorpados pela economia ilícita de tributos.

Flagrados na ilicitude, os sujeitos passivos (contribuinte e responsável solidário) buscaram, no contencioso, socorrer-se de norma que nem mesmo eles seguiram e obedeceram.

Dito de outro modo: houvesse a autuada apurado o ganho de capital nos moldes que defendeu em impugnação, a Fiscalização adotaria linha de atuação diversa da implementada, ao invés de combater a fraude tal como efetivamente praticada.

Nos termos do art. 4º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, diploma legal de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, são deveres do administrado perante a Administração, dentre outros: expor os fatos conforme a verdade; proceder com lealdade e boa-fé; e não agir de modo temerário.

A boa fé, esperada das e pelas partes, é objetiva, ou seja, independe de haver boas ou más intenções.

O comportamento pautado na boa fé também é expresso no art. 5º do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

Assim, é vedado o comportamento contraditório, já que afronta a boa-fé objetiva e estremece a confiança que deve ser nutrida entre as partes.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir, **mutatis mutandis**, excertos do primoroso voto condutor do Acórdão 1301-006.336, de lavra do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade *exatamente em função da consideração dessa opção* pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.<sup>1</sup>

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.<sup>2</sup> Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

<sup>1</sup> Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

<sup>2</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

Especialmente no caso concreto, se afastados o combate à fraude, o comportamento contraditório dos arrolados no polo passivo e a inobservância de preceito legal específico, tenho que a Fiscalização ainda assim valer-se-ia dos documentos que retratassem a realidade das transações levadas a cabo (como de fato o fez, levando em consideração, complementarmente, como reza o dispositivo legal invocado pelo autuante, os valores contábeis dos bens alienados).

Tal racional encontra-se assentado em outros precedentes, que certamente guardam pertinência com o tema em apreço (grifos nossos):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Ano-calendário: 2004

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO APÓS 01.01.1997. IN 84/2001. COMPATIBILIDADE LEGAL SISTÊMICA

A análise sistêmica das Leis 9.393/96, 7.713/88 e 8.023/90 conduz à conclusão da compatibilidade da IN 84/2001 com a lei que pretendeu complementar (Lei 9.393/96). Assim, havendo o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; **Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles deve se valer.** (Acórdão nº 2402-006.150)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2011, 2012

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO.

A apuração do ganho de capital de imóvel rural **deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação**, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas. (Acórdão nº 2401-011.391)

Ainda que aplicável fosse o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, ainda que mereçam fé o VTN declarado em 2016 (R\$ 200 mil) e o custo da aquisição da gleba de terras levada a registro (R\$ 10 mil), ainda que tais mensurações possam ser confrontadas, já que a norma legal que estabelece a obrigação acessória inerente ao ano da aquisição não foi cumprida (não há VTN do ano de aquisição), não haveria resultado aritmético diferente do levantado pela autoridade fiscal, pois o VTN **não** inclui as *construções, instalações e benfeitorias* (art. 10, § 1º, inciso I, alínea “a”, c/c art. 8º, § 2º, tudo da Lei nº 9.393, de 1996).

Ou seja, o ganho tributável, nessa hipótese, seria idêntico, como se demonstra a seguir:

<b>Terra nua</b>		<b>Edificações e instalações</b>		<b>Autuação fiscal</b>	
VTN de alienação	200.000,00	Valor total da alienação	49.500.000,00	Valor total de alienação	49.500.000,00
(-) Custo de aquisição	(10.000,00)	(-) VTN de alienação	(200.000,00)	(-) Custo total de aquisição	(2.770.000,00)
Ganho	<b>190.000,00</b>	(-) Custo de aquisição	(2.760.000,00)	Ganho de capital total	<b>46.730.000,00</b>
		Ganho		<b>46.540.000,00</b>	

Equivocou-se por completo, portanto, o colegiado de primeira instância, ao ignorar que sobre o ganho decorrente da alienação dos demais ativos transacionados deveriam incidir o imposto e a contribuição:

51. No Diat 2016 consta como VTN o valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) o que, para efeitos da apuração do crédito tributário do presente lançamento, torna dispensável que se saiba o valor de aquisição do imóvel já que, ainda que se considere o custo de aquisição como zero, o valor do ganho de capital apurado nos moldes do art. 19 da Lei nº 9.393/96 seria inferior àqueles declarados e recolhidos na operação simulada pela Sudoeste Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Ilustro o aqui posto com precedente deste Conselho (grifou-se):

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/06/2004

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição, existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias. (Acórdão nº 1301-001.332)

Logo, por todo o exposto, correto o procedimento da autoridade fiscal, pois: a norma aplicável ao evento é a que fundamentou o lançamento de ofício, notadamente em virtude das pertinentes medidas voltadas ao combate à fraude perpetrada pelos sujeitos passivos; e, subsidiariamente, resultado diferente não seria alcançado, dadas as especificidades do caso concreto, haja vista que o descumprimento de obrigação legalmente prevista importaria em levar-se em consideração os valores que refletissem aqueles concretamente praticados nas transações.

Por tais razões, o Recurso de Ofício deve ser provido.

No que tange às demais matérias trazidas em impugnação (desconsideração de negócios jurídicos pela Fiscalização, inadequação da qualificação da multa de ofício e da responsabilidade atribuída ao solidário), o colegiado de primeira instância exaustivamente as enfrentou, não havendo reparos a fazer, nem pronunciamento adicional a ser demandado. Adoto os correspondentes racionais do voto condutor do acórdão recorrido como razões de decidir (grifouse):

42. A autoridade lançadora informou que o lançamento se deu em face de simulação perpetrada pela impugnante, a qual constituiu a sociedade empresária SUDOESTE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA - 26.040.950/0001-33 com o fito de simular a ocorrência de um fato gerador sob a sistemática do Lucro Presumido de empresa imobiliária, assim, aplicou o coeficiente de presunção (8% para IRPJ e 12% para CSLL) sob o ganho de capital auferido. [...]

43. É importante que se diga que, muito embora tenha ficado evidenciado nos autos que a constituição daquela empresa, bem como a integralização do seu capital social com o imóvel rural Fazenda Santo Antônio do Ouvidor, teve como único objetivo **ocultar o real fato gerador tributário, qual seja, a alienação daquele imóvel pela impugnante**, [...].

44. Isso porque, quando diante de simulação, a autoridade fiscal não desconsidera o negócio jurídico para todos os efeitos, o que se simula permanece válido e eficaz para as partes, cabendo a estas tão somente, caso entendam pertinente, buscar a anulação e ou desconstituição do ato na esfera civil.

45. O que faz a autoridade fiscal é, calcada no princípio da verdade material, para efeitos tributários, afastar o que se simulou e considerar o que se dissimulou, assim, no presente caso, **o que se tem é o afastamento da venda realizada pela Sudoeste Empreendimentos Imobiliários Ltda e a tributação da venda realizada pela impugnante, considerando-se aí todos seus efeitos**.

46. Curial que se diga que não se trata de dizer como gerir a empresa ou os bens, mas sim, constatação da verdade material. Assim, quando a autoridade fiscal verifica que a sociedade empresária Sudoeste Empreendimentos Imobiliários Ltda foi constituída poucos dias antes da integralização do capital social com o imóvel rural em voga, o qual foi alienado ato contínuo, que todos os recursos foram imediatamente transferidos à impugnante (sócia majoritária) e incontinenti distribuídos aos seus sócios, que após essa única operação não mais realizou qualquer outra, que não teve um único colaborador em seus quadros, fica comprovado inequivocamente, pelo conjunto de provas indiciárias, que a Sudoeste Empreendimentos Imobiliários Ltda constitui-se de mero parâmetro formal a ocultar o beneficiário de fato: a impugnante e seus sócios.

47. Da mesma forma, sendo o Sr. Aloísio Assis Marquez Costa o representante legal de **ambas as pessoas jurídicas a atuar em todos aqueles atos simulados**, resta mais do que comprovado o dolo em ocultar a ocorrência do verdadeiro fato gerador.

48. Presentes, portanto, as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, justifica-se a aplicação de multa qualificada e de atribuição de responsabilidade tributária ao Sr. Aloísio Assis Marquez Costa.

A exceção recai sobre o percentual da multa qualificada, já que em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou substancialmente o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. No que toca ao caso em apreço, à infração autuada foi cominada penalidade menos severa, reduzindo-a de 150% para 100%:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Assim sendo, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, da qual se aproveitam o contribuinte e o responsável, nos termos do art. 125 do Códex.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para restabelecer: (i) as exigências do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido; (ii) a sujeição passiva solidária atribuída ao Sr. ALOÍSIO ASSIS MARQUEZ COSTA; (iii) a multa de ofício qualificada, reduzindo-a, contudo, ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente à vigente à época dos fatos geradores; e os juros de mora.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva