



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720786/2014-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.215 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDINHA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO.

A autoridade tributária lançadora, ao interpretar a definição legal do fato gerador, deve-se abstrair da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, razão pela qual é possível desconsiderá-los com a finalidade de realizar a subsunção dos fatos que efetivamente se concretizaram no plano fático à hipótese de incidência prevista na lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO PATRONO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110)

PEDIDO DE INTIMAÇÃO PARA A SUSTENTAÇÃO ORAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO REGIMENTAL

É possível a realização de sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente, nos termos do art. 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Contudo, a intimação prévia da recorrente, ou do seu representante legal, para realizar referida sustentação oral não encontra previsão regimental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento tributário, levantada de ofício pelo Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pela nulidade, e (ii) por maioria de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que davam provimento. Os Conselheiros Jeferson Teodorovicz e Fredy José Gomes de Albuquerque acompanharam o relator pelas conclusões. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face de decisão exarada pela 10ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

Por economia e celeridade processual, o relatório apresentado pelo acórdão exarado pela primeira instância de julgamento será parcialmente reproduzido, *in verbis*:

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração constantes das fls. 503 a 516, que exigem o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no montante a seguir demonstrado, relativo ao ano-calendário 2009:

Tributo	Principal	Juros	Multa (75%)	Valor do crédito apurado
IRPJ	4.862.558,50	2.250.392,07	3.646.918,88	10.759.869,45
CSLL	1.758.428,82	813.800,86	1.318.821,62	3.891.051,30
Valor total do crédito tributário apurado				14.650.920,75

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 517 a 559), a Autoridade Autuante tributou o ganho de capital apurado incorretamente.

Considerou que houve a prática de planejamento tributário abusivo, configurado pela redução de capital social e devolução de bens a um dos sócios com o único intuito de esquivar-se do pagamento do IRPJ e da CSLL, já que a sequência de atos não tinha nenhum propósito negocial.

Explicou que o procedimento de fiscalização teve origem nas constatações oriundas da Ação Fiscal em face da pessoa física Maria Luiza Zacché Chieppe, que, juntamente com seu cônjuge Aylmer Chieppe, participou da alienação de imóveis rurais de propriedade da pessoa jurídica Fazendinha Ltda.

Os principais fatos relatados são os seguintes:

No ano de 2009, a empresa era a proprietária de 04 imóveis rurais que foram alienados à CSU em outubro do mesmo ano.

Em maio de 2009, a CSU teria entrado em contato com proprietários de imóveis na região onde se situavam os bens alienados e objetos do lançamento. Entre os proprietários, incluem-se os sócios da Fazendinha Ltda.

Em 18/06/2009, Aylmer Chieppe, que já havia se retirado da empresa, mas permanecia como sócio usufrutuário com direito de voto sobre metade das cotas do capital social, foi readmitido na sociedade como sócio cotista, sendo-lhe cedidas e transferidas 2.100.000 cotas do capital social, no valor de R\$ 2.100.000,00.

Dois dias após a admissão na sociedade, nova alteração contratual estabeleceu a redução do capital social com a retirada do sócio recém-admitido Aylmer Chieppe, sendo-lhe restituído o valor total das cotas que lhe foram transferidas dois dias antes. A sociedade efetuou o pagamento decorrente da redução de capital, no valor de R\$ 2.100.000,00, mediante a entrega de 05 imóveis de sua propriedade, sendo que 04 deles foram os alienados à CSU em outubro de 2009. A Autoridade Fiscal pontuou, ainda, que a quantidade de cotas cedidas e transferidas a Aylmer foi exatamente o equivalente à soma dos imóveis que lhe foram entregues pela redução do capital.

Ressaltou que, de acordo com o § 1º do art. 10 da IN SRF nº84/2001, no caso de o contribuinte adquirir o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor. Ressaltou que de acordo com IN RFB nº 959/2009, o período para a entrega da DITR de 2009 foi de 10 de agosto a 30 de setembro de 2009 e que a devolução da participação societária acontecera um pouco antes desse prazo e a venda logo após.

Dentro do prazo estabelecido pela legislação, Aylmer Chieppe apresentou os respectivos Documentos de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), um dos documentos integrantes da DITR, declarando, como Valor da Terra Nua (VTN), valores expressivamente superiores aos que foram declarados no ano anterior (2008), em função da forte valorização ocorrida.

Consignou que de acordo com o contrato social da empresa e com as alterações contratuais posteriores, Aylmer Chieppe sempre esteve à frente do comando da sociedade, pois, mesmo depois de ter se retirado do quadro dos sócios cotistas (nas duas oportunidades), permaneceu como sócio usufrutuário, com direito a voto sobre 50% das cotas do capital social da empresa. Maria Luiza, sua cônjuge, detém o mesmo direito sobre os outros 50%. Além disso, Aylmer Chieppe também foi mantido como administrador da sociedade em todas as alterações contratuais.

Concluiu que o fluxo temporal entre os fatos narrados demonstra que as decisões e procedimentos foram postos em prática com a clara finalidade de alienar os imóveis rurais de propriedade da empresa Fazendinha Ltda para a CSU de forma que a empresa se esquivasse do pagamento do imposto de renda que incidiria sobre o ganho de capital auferido na referida negociação. Ademais, pontuou que os sócios da empresa concluíram que, tratando-se de imóvel rural, manipulando a realidade dos fatos poderiam aproveitar determinada circunstância prevista pela legislação relativa à apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, qual seja, a de que não ocorre ganho de capital na venda de imóveis rurais, quando adquiridos e alienados dentro do mesmo exercício, desde que seja apresentado o respectivo Diat.

A Autoridade Fiscal pontuou, ainda, que por meio de uma sequência de atos, houve uma alteração irregular no pólo passivo da relação tributária. Por meio da transferência dos bens para um dos sócios, o sujeito passivo deixou de ser a pessoa jurídica e passou a ser a pessoa física e que não lhe é permitido promover alterações e praticar atos que tenham por único objetivo evitar o pagamento de tributo, se o meio utilizado não é uma opção definida como tal pela legislação tributária.

Para melhor demonstrar que está diante de um planejamento tributário abusivo, não oponível ao Fisco, analisa os institutos jurídicos de abuso de direito e falta de propósito negocial e fraude à lei tributária.

Considera que “para que um planejamento tributário seja oponível ao Fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as normas civis. Além disso, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular em relação à norma de incidência tributária.”

Pontua que o artigo 166 do Código Civil, inciso VI, aponta como uma das causas de nulidade do negócio jurídico a figura da fraude à lei, que ocorre quando o negócio jurídico tiver por objetivo fraudar lei imperativa. Discorre que a fraude à lei pressupõe “uma situação de contorno da lei, ou seja, utiliza-se um meio indireto para evitar a aplicação de uma norma, com amparo em outra, que só de maneira aparente protege o ato ou negócio realizado.”

Registra que “se verifica uma clara situação de fraude à lei, em que a norma de incidência tributária foi contornada (evitada), mediante uma sequência de atos formais que, analisados individualmente, apresentam-se lícitos, mas que, na sua conjugação, resultam em fraude à lei tributária.”

Continua:

Apesar de, no fim das contas, o fato gerador ter sido o mesmo, ou seja, ganho de capital na alienação de um bem imóvel, houve uma alteração deliberada e irregular de quem deveria figurar no pólo passivo da obrigação tributária, por meio da transferência da propriedade dos imóveis da pessoa jurídica para a pessoa física, com a única finalidade de evitar a incidência do imposto. Em outros termos, a operação teve como único objetivo contornar a norma tributária de incidência, em desfavor da Fazenda Pública, retirando indevidamente a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária, culminando na não incidência do Imposto sobre a Renda.

O fato de cada uma das transações ou atos formais (admissão de Aylmer Chieppe como sócio cotista, transferência de cotas de capital, redução do capital social, retirada da Aylmer Chieppe da sociedade, pagamento do valor de suas cotas mediante a entrega dos imóveis rurais, alienação dos imóveis para a CSU), isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações levadas a efeito, tendo em vista que os atos praticados tiveram objetivo diverso daquele que lhes é próprio, apresentando total ausência de motivação extratributária. O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário que vise puramente à economia tributária, pela via do abuso do direito e da fraude à lei.

(...)

Conclui-se, dessa análise, que os atos realizados não tiveram a finalidade de reorganização societária com a redução do capital social, mas a de alienar os bens imóveis pertencentes a autuada, de ocultar o sujeito passivo da obrigação tributária e anular o ganho de capital auferido; tudo isso, mediante a alienação via pessoa física, nos termos do inciso do II, art. 10, da IN SRF nº 84/2001.

Por todo o exposto, observa-se a falta de propósito negocial nos atos praticados pela pessoa jurídica e seus sócios, que culminaram na transferência dos imóveis para a pessoa física e posterior venda para a CSU, caracterizando abuso do direito de auto-organização, o que torna toda a operação inoponível ao Fisco.

Os Autos de Infração para exigência do IRPJ e da CSLL foram lavrados no dia 04 de dezembro de 2014, mesma data da finalização do Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

[...]

Irresignada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário no qual argumenta, em síntese:

- Pela tempestividade do seu recurso voluntário;
- Preliminarmente, pela violação, do agente autuante, do princípio da reserva legal (fls. 715/719);
- No mérito:
 - Pela licitude da operação de redução do capital da recorrente (fls. 720/729); e
 - Pela existência de propósito negocial (fls. 730/733).

O recurso voluntário ainda dispôs sobre “as principais constatações do relatório fiscal (fls. 733/735) e “demais questões e conclusões contidas no relatório fiscal” (fls. 735/739).

Concluiu requerendo, além da apresentação de memoriais e sustentação oral, indicando o endereço profissional para fins de intimação, que:

[...] seja recebido e integralmente provido o presente recurso voluntário, para reformar a decisão que manteve a exigência dos créditos objeto deste procedimento administrativo, promovendo-se o cancelamento dos lançamentos tributários correspondentes, como medida de restabelecimento da unidade e integridade do ordenamento jurídico pátrio.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou as suas contrarrazões às fls. 766/791.

O relatório de fiscalização se encontra às fls. 517/559.

O recurso voluntário às fls. 711/740.

Os argumentos apresentados no recurso voluntário e nas contrarrazões da PGFN serão apreciados no decorrer do voto quando se fizerem necessários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Em razão de decisão proferida nos autos do processo nº 0002427-77.2018.4.02.5001 (2018.50.01.002427-0) (fls. 752/758), o prazo processual para apresentar recurso voluntário ao CARF foi reaberto.

Consoante petição inicial, fls. 742/751, o pedido apresentado pela recorrente naquela jurisdição é para, entre outros:

26. Diante de todo o exposto, comprovado cabalmente o direito líquido e certo da IMPETRANTE, é o presente para requerer que se digne V. Exa. de conceder medida liminar, “inaudita altera pars”, para a decretação da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sob análise e do andamento do processo administrativo n. 15586.720786/2014-22, nos termos do art. 151, IV, do Código Tributário Nacional, com **a reabertura do prazo para a apresentação do Recurso Voluntário ao CARF a contar da ciência da IMPETRANTE da decisão concessiva da medida liminar que vier a ser proferida neste processo.** (grifo nosso)

O sujeito passivo foi cientificado da decisão em 06 de março de 2018 (fl. 760).

De acordo com o Termo de Solicitação de Juntada, fl. 708, o recurso voluntário foi apresentado em 22/03/2018, ou seja, dentro do prazo processual previsto pelo art¹. 33 do Decreto 70.235/1972, considerando a data de ciência da decisão judicial como termo inicial para aferição da tempestividade, razão pela qual esse é tempestivo.

DA PRELIMINAR

A recorrente argumenta, preliminarmente, pela violação ao princípio da reserva legal, pois:

9. [...] o que se extrai do auto de infração ora impugnado é que o agente fiscal adotou a conduta prevista no § único do art. 116 do CTN, sem, no entanto, declará-la, posto que sabe que tal disposição não está válida e eficaz por falta de lei ordinária. E ao assim agir, praticou ato absolutamente nulo de pleno direito (ou seja, ineficaz) por ter descumprido o preceito constitucional da reserva legal e também a norma expressa relacionada ao processo administrativo (art. 10, inciso IV, do Decreto 70.235/1975) que exige OBRIGATORIAMENTE que se indique no auto, a disposição de lei infringida.

É possível observar que o recurso voluntário acaba por suscitar como preliminar uma questão que, em razão de se confundir com o mérito, será lá apreciada.

DO MÉRITO

A recorrente defende que os procedimentos adotados foram lícitos e que não haveria planejamento tributário abusivo, já que:

(a) a redução do capital social com entrega de bens a um de seus sócios, em pagamento do valor das quotas extintas por conta dessa redução, pelo seu valor contábil, é expressamente autorizada pela Lei n. 9.249/1996 (art. 22); e

(b) foi amplamente comprovado, na impugnação, e será adiante repisado em tópico específico, a existência de uma razão maior (=propósito negocial), que não apenas economizar tributo, para a realização da operação da forma como entabulada.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Compreende que a autoridade tributária lançadora haveria violado o princípio da reserva legal e que o auto de infração não contemplaria as disposições legais infringidas, pois as indicadas não guardariam nenhuma relação com a infração supostamente cometida:

7. Antes de adentrar no mérito da questão, não poderia a Recorrente deixar de arguir, em caráter preliminar, a evidente nulidade da autuação, por ter sido violado, pelo agente fiscal, o Princípio Constitucional da Reserva Legal, pois, ao invés de descrever, no TVF, de forma sucinta e clara, qual o dispositivo da lei que restou descumprido e aquele que o autorizaria a promover os lançamentos ora combatidos, preferiu tergiversar por meio de citações doutrinárias e quejandos que não servem de fundamento para a exigência de recolhimento de IR e da CSSL sobre ganhos que a Recorrente nunca auferiu no ano de 2009. Afinal, como está sobejamente comprovado nestes autos e será adiante repisado, os citados ganhos foram auferidos por pessoas físicas, sócias da Recorrente, em alienação dos imóveis rurais, fato devidamente declarado em suas declarações de rendimentos, tempestivamente entregues à repartição fiscal competente e na forma exigida legalmente.

[...]

9. [...] o que se extrai do auto de infração ora impugnado é que o agente fiscal adotou a conduta prevista no §único do art. 116 do CTN, sem, no entanto, declará-la, posto que sabe que tal disposição não está válida e eficaz por falta de lei ordinária. E ao assim agir, praticou ato absolutamente nulo de pleno direito (ou seja, ineficaz) por ter descumprido o preceito constitucional da reserva legal e também a norma expressa relacionada ao processo administrativo (art. 10, inciso IV, do Decreto 70.235/1975) que exige OBRIGATORIAMENTE que se indique no auto, a disposição de lei infringida.

10. [...] E nem se alegue que nos autos constam as disposições legais infringidas visto que aquelas ali indicadas, não guardam nenhuma relação com a pretensa infração cometida que, segundo o extenso relatório é nada mais nada menos, que a desconsideração da alienação dos imóveis realizados pelas pessoas físicas para atribuir à Recorrente tal alienação, o que como já visto, não tem fundamento legal apropriado.

11. E a disposição do citado §único do art. 116 do CTN, bem de se ver, antes de ser uma autorização ampla e irrestrita, impõe restrição severa à criatividade que possa ser exercida pela autoridade fiscal, ao exigir que tal procedimento deverá ser realizado nos termos fixados em lei ordinária, que até o momento inexistente.

12. Ademais, cumpre observar que o princípio da estrita legalidade no âmbito tributário – assim como na seara penal – deve ser visto com redobrada severidade. Isto porque, mesmo a despeito de o artigo 5º, II, da Constituição Federal proclamar que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, a reserva absoluta de lei formal e materialmente considerada para criação de obrigações de natureza tributária vem expressada, novamente, no texto constitucional, na parte destinada à previsão do Sistema Tributário Nacional, e, mais precisamente, no inciso I do art. 150 da Magna Carta, fixando solene garantia aos cidadãos ao vedar que Pessoas Políticas edifiquem exigência sem lei prévia.

Complementa o seu recurso voluntário defendendo a licitude da operação de redução do Capital, operação essa que encontra proteção no art. 22 da Lei nº 9.249/1996 e, portanto, não haveria abuso do seu direito:

23. Note-se, portanto, que o ponto fulcral da acusação que pesa sobre a Recorrente é que ela, ao planejar a devolução dos imóveis rurais a um dos seus sócios, para que fossem tais bens por ele alienados na sequência, abusou do seu direito, previsto no artigo 22 da Lei n. 9.249/1995, posto que, na pessoa física, o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado na alienação de bens imóveis é menos oneroso do que o que incidiria, caso tal ganho fosse apurado pela pessoa jurídica. Além disso, no

entendimento fazendário, o único motivo que ensejou a operação em pauta foi a economia tributária, afirmação essa que, além de mendaz, é contraditada no próprio TVF, acima parcialmente transcrito, já que da sua leitura, mesmo que desatenta, conclui-se que havia sim um motivo maior, que não somente a economia tributária para que os imóveis rurais fossem entregues ao sócio.

24. Com efeito, não obstante o entendimento contrário da Turma Julgadora manifestado no acórdão ora recorrido, o fato é que o procedimento da Recorrente não pode ser considerado como um planejamento tributário abusivo ou simulado, pelo simples fato de estar expressamente autorizado pelo disposto no artigo 22 da Lei n. 9.249/1996, *verbis*:

[...]

Os argumentos que versam sobre a licitude da operação de redução do capital social e sobre a possível violação ao princípio da reserva legal serão apreciados na próxima seção deste voto; porém, aqueles que dispõem sobre as disposições legais infringidas não devem prosperar, consoante se passará a dispor.

Em suas contrarrazões a PGFN, *adequadamente*, observou que:

Talvez quisesse a recorrente que fosse indicado um dispositivo tratando especificamente do caso de “alienação de bem do ativo permanente de pessoa jurídica escamoteado como se alienação pelas pessoas físicas de seus sócios fosse”. Contudo, como se sabe, é impossível ao legislador vislumbrar antecipadamente todos os tipos de atos que de alguma forma possam atentar contra o ordenamento jurídico. Este, porém, é uno e não possui lacunas, devendo ser integrado por meio da interpretação das normas legais existentes e, principalmente, pela qualificação jurídica dos fatos verificados, de forma a ser encontrado o Direito aplicável ao caso concreto. (grifo do autor)

De fato, encontra-se correta a PGFN.

Didaticamente, faz-se necessário a recorrente refletir: O que a Autoridade-Tributária está afirmando que deixei de apurar? Qual a legislação tributária fora *infringida*?

A resposta a essas reflexões pode ser encontrada não somente no *Termo de Encerramento da Ação Fiscal*, o qual é parte integrante e indissociável do auto de infração e se encontra às fls. 517/559, mas também no próprio auto de infração, em especial à fl. 504:

0001 GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE
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 (%)
31/12/2009	19.546.234,01	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251 e 418 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

O primeiro dispositivo legal, art. 3º da Lei nº 9.249/95, faz referência à alíquota do imposto sobre a renda e do seu adicional. Os demais fazem referência a própria apuração do lucro real, a obrigação de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, bem como ao ganho de capital.

Desta forma, a recorrente, ao refletir sobre *qual a legislação tributária que fora infringida*, encontra resposta no próprio auto de infração, através, *lógico*, de dispositivos legais, os quais *podem ser interpretados* a partir de uma leitura do *Termo de Encerramento da Ação Fiscal* e, *sinteticamente*, da seguinte forma *didática*:

O contribuinte deixou de apurar o ganho de capital, na forma do art. 418 do RIR/99, o qual deveria *integrar* a apuração do seu lucro real, apurado em conformidade com os arts. 247, 248, 249, inciso II, cuja alíquota é a prevista no art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Em síntese: o auto de infração apresenta *adequadamente* o enquadramento legal que o subsidiou.

Finalmente, não se observa dos autos violação ao disposto no art. 59 do Decreto 70.235/72 e, ao se observar o recurso voluntário apresentado, constata-se que o contribuinte demonstrou conhecimento da infração à legislação tributária que lhe está sendo imputada, razão pela qual voto por afastar os argumentos que versam sobre a ausência de relação entre o enquadramento legal apresentado pelo auto de infração à infração tributária.

DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DA LICITUDE DA OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DO CAPITAL DA RECORRENTE. DA EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DAS PRINCIPAIS CONSTATAÇÕES DO RELATÓRIO FISCAL. SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES E CONCLUSÕES CONTIDAS NO RELATÓRIO FISCAL.

A recorrente apresentou os argumentos ora apreciados em seções distintas do seu recurso voluntário; porém, em razão desses se encontrarem *intrinsecamente* relacionados, serão apreciados conjuntamente.

Consoante observado no *relatório* deste acórdão, com fundamento no art.² 22 da Lei nº 9.249/95, a recorrente reduziu o seu capital social no valor de R\$ 2.100.000,00 mediante a entrega de 05 imóveis de sua propriedade ao sócio recém-admitido Aylmer Chieppe, os quais foram *posteriormente* alienados à Companhia Siderúrgica UBU (CSU) sem a apuração do ganho de capital em razão do art.³ 19 da Lei nº 9.393/1996 e da Instrução Normativa⁴ SRF nº 84/2001.

² Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

³ 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

Até o presente momento não há infração à legislação tributária.

Porém, a realidade fática apresentada a este colegiado não se encontra limitada a referida redução de capital, consoante observado pela própria autoridade tributária lançadora, ao afirmar que os “[...] atos formais [quando] [...] analisados individualmente, apresentam-se lícitos, mas que, na sua conjugação, resultam em fraude à lei tributária.”.

É analisando a sequência de fatos, resumida no *Termo de Encerramento da Ação Fiscal*, que o litígio apresentado a este colegiado deve ser apreciado:

- Por meio de diligências e contatos realizados pelos funcionários da CSU, os proprietários de imóveis da região tomaram conhecimento do interesse da Companhia Siderúrgica UBU em adquirir tais imóveis para futura implantação de um parque siderúrgico;
- Os contatos iniciais aconteceram em maio de 2009;
- A demonstração de interesse da CSU na aquisição dos imóveis deflagrou uma especulação imobiliária e consequente valorização dos imóveis da região;
- Nessa época, maio de 2009, Aylmer Chieppe era sócio usufrutuário das cotas de capital da pessoa jurídica Fazendinha Ltda e exercia a administração da empresa;
- Dessa forma, a admissão de Aylmer Chieppe como sócio cotista, de acordo com a alteração contratual de 18/06/2009, ocorreu após os contatos iniciais e início das tratativas para alienação dos imóveis;
- Quando da admissão de Aylmer como sócio cotista, foram-lhe atribuídas e transferidas 2.100.000 cotas no valor de R\$ 2.100.000,00;
- Em 20/06/2009, 02 dias depois de admitido, Aylmer Chieppe retirou-se da sociedade, por meio de redução do capital social na exata medida das suas cotas; mas continuou a ser o administrador da empresa;
- O valor das suas cotas (R\$ 2.100.000,00) foi pago mediante a entrega de 05 imóveis rurais de propriedade da sociedade, cujos valores contábeis somados correspondiam exatamente ao valor das cotas;
- Pouco mais de 03 meses depois da alteração contratual, foi assinado o contrato de promessa de compra e venda de quatro dos cinco imóveis pelo valor total de R\$ 20.000.000,00;
- Com isso, não houve apuração de ganho de capital pela pessoa jurídica, evitando a incidência do imposto de renda, nos termos do art. 418 do RIR/99 e do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (norma tributária contornada - fraudada);
- Também não houve recolhimento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido pela pessoa física, em função do que estabelece o inciso II do § 1º da IN SRF nº 84/2001 (norma tributária de cobertura);

do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

⁴ Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996. § 1º No caso de o contribuinte adquirir: [...] II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

- A DIRPF relativa ao ano-calendário 2009 de Aylmer Chieppe informou o aumento dos créditos da pessoa física com a pessoa jurídica em R\$ 826.164,25;
- A DIRPF de Aylmer Chieppe, relativa ao ano-calendário 2010, traz a informação de que seus créditos com a empresa Fazendinha aumentaram em R\$ 6.976.139,60;
- Como se observa, mais do que 1/3 do valor total recebido na transação de compra e venda dos imóveis (R\$ 7.802.303,85) retornou para a empresa por via de empréstimo da pessoa física para a pessoa jurídica nos anos-calendário 2009 e 2010.

É em razão desses fatos, analisados em conjunto, que o ganho de capital foi apurado pela fiscalização na pessoa jurídica.

A fiscalização observou que a pessoa física não apurou ganho de capital em razão do disposto no art.⁵ 19 da Lei nº 9.393/1996 e das disposições constantes da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, em especial do seu art.⁶ 10, § 1º, inciso II.

Ao ensejo, informou que, na operação de venda dos imóveis, não apurou ganho de capital nem promoveu qualquer recolhimento de imposto de renda, tendo em vista a aplicação, ao caso, do disposto no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, fundamento legal do disposto no artigo 136 do Regulamento do Imposto de Renda vigente, bem como das disposições constantes da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, especialmente do inciso II, § 1º, artigo 10.

A recorrente compreende que a fiscalização haveria violado o princípio da reserva legal; pois, além de o auto de infração não fazer referência ao “[...] dispositivo da lei que restou descumprido e aquele que o autorizaria a promover os lançamentos ora combatidos [...]”, argumento esse que já foi apreciado no início deste voto, compreende que a autoridade tributária lançadora haveria adotado a conduta prevista no § único do art. 116 do CTN, o qual não seria válido e eficaz por falta de lei ordinária.

Referido entendimento não deve prosperar.

O art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que a definição legal do fato gerador deve ser *interpretada* abstraindo-se da validade jurídica dos atos *efetivamente praticados pelos contribuintes*, dentre outros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Referido comando legislativo, *de per si*, permite afastar o argumento da recorrente de que a autoridade tributária lançadora violou o princípio da reserva legal, na medida em que esse comando legislativo possibilita que a autoridade tributária lançadora, no exercício do seu *mister*, ao *interpretar* e verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar

⁵ Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

⁶ Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996. § 1º No caso de o contribuinte adquirir: [...] II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, consoante disposto no art. 142 de referenciado diploma legal, abstraia-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes e realize a *subsunção dos fatos que efetivamente se concretizaram no plano fático à hipótese de incidência prevista na lei tributária*.

É exatamente neste sentido que já me manifestei em outra oportunidade:

É necessário compreender que as disposições do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) devem ser analisadas segundo uma coerência lógica e que essas não apresentam conflitos internos, razão pela qual fica demonstrado que os reflexos da teoria da nulidade do negócio jurídico no direito tributário encontra guarida nos próprios dispositivos do CTN (BRASIL, 1966), à medida que esses orientam a busca do direito privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos seus institutos (art. 109) e para identificar quando a situação jurídica se encontra definitivamente constituída, nos termos da legislação aplicável (art. 116, inciso II), o que demonstra a possibilidade de avaliar o plano da validade. Essa busca não pode se resumir tão somente ao disposto na parte especial do código civil, mas também na sua parte geral, a qual repercute em todo *códex*. Ao interpretar a definição legal do fato gerador, deve-se abstrair da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, razão pela qual é possível desconsiderá-los com a finalidade de realizar a subsunção dos fatos que efetivamente se concretizaram no plano fático à hipótese de incidência prevista na lei tributária. (CORDEIRO, F. D. T. G. A Teoria da nulidade do negócio jurídico no controle do planejamento tributário abusivo. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=11751633, p. 41)

In casu, é possível observar dos autos uma *sequência* de atos societários com datas próximas que tiveram por *finalidade unicamente* a alienação dos imóveis rurais pela pessoa física que eram de propriedade da recorrente, o que foi confirmado pela própria recorrente, consoante será observado oportunamente.

Em 16/08/2006, mediante a incorporação de créditos existentes na contabilidade no valor de R\$ 2.562.000,00, nova alteração contratual promoveu o aumento do capital social da empresa que passou a ser o seguinte (fls. 123 a 128):

QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA FAZENDINHA LTDA		
SÓCIOS PROPRIETÁRIOS	COTAS	VALOR DAS COTAS (R\$)
KAUMER CHIEPPE	1.003.038	1.003.038,00
RÍGUEL CHIEPPE	1.003.038	1.003.038,00
KÉSSIA CHIEPPE SALDANHA	1.003.038	1.003.038,00
TOTAL	3.009.114	3.009.114,00
SÓCIOS USUFRUATUÁRIOS	DIREITO DE VOTO	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
AYLMER CHIEPPE	1.504.557	50,00
MARIA LUIZA ZACCHÉ CHIEPPE	1.504.557	50,00
TOTAL	3.009.114	100,00

Em 18/06/2009, em mais uma alteração contratual (fls. 135 a 137), Aylmer Chieppe foi admitido na sociedade, na qualidade de sócio, sendo-lhe cedidas e transferidas 2.100.000 cotas do capital social equivalente a R\$ 2.100.000,00. O quadro societário passou então a ser o seguinte:

QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA FAZENDINHA LTDA		
SÓCIOS PROPRIETÁRIOS	COTAS	VALOR DAS COTAS (R\$)
KAUMER CHIEPPE	303.038	303.038,00
RÍGUEL CHIEPPE	303.038	303.038,00
KÉSSIA CHIEPPE SALDANHA	303.038	303.038,00
AYLMER CHIEPPE	2.100.000	2.100.000,00
TOTAL	3.009.114	3.009.114,00

Apenas dois dias depois, em 20 de junho de 2009, os sócios deliberaram uma redução do capital social da empresa no valor de R\$ 2.100.000,00, e a retirada da sociedade do sócio Aylmer Chieppe, sendo-lhe restituído o valor integral de suas cotas, mediante a entrega dos seguintes imóveis (fls. 140 a 147):

1. Terreno rural de 108,90 hectares na localidade de Monteiro, Anchieta, avaliado em R\$ 180.000,00;
2. Terreno rural de 108,90 hectares na localidade de Monteiro, Anchieta, avaliado em R\$ 900.000,00;
3. Terreno rural de 949.820,17 m2 na localidade de Monte Urubu, Anchieta, avaliado em R\$ 140.000,00;
4. Terreno rural de 735.179,63 m2 na localidade de Monte Urubú, Anchieta, avaliado em R\$ 700.000,00;
5. Terreno em Jabaquara, Anchieta no valor de R\$ 180.000,00. Os quatro primeiros imóveis são justamente aqueles que foram vendidos por Maria Luiza Zacché Chieppe e Aylmer

Os quatro primeiros imóveis são justamente aqueles que foram vendidos por Maria Luiza Zacché Chieppe e Aylmer Chieppe à CSU em operação imobiliária registrada em novembro de 2009.

[...]

Mesmo após a nova retirada, a administração da sociedade continuou a cargo de Aylmer Chieppe, na condição do sócio usufrutuário.

A autoridade tributária compreende que não haveria *propósito negocial* nesses atos societários; porém, referida autoridade, ao se *aventurar* nessa linha de argumentação, precisa de *cautela*, na medida em que:

É em razão desse primeiro ponto que a exigência de um *propósito negocial* ou um *motivo extrafiscal* para que o planejamento tributário seja considerado lícito se mostra indevida; pois, afinal, a razão de ser de um planejamento tributário é reduzir o ônus da carga tributária a qual o contribuinte se encontra submetido e, portanto, obrigar o contribuinte a motivar o seu planejamento tributário com argumentos que extrapolam a simples economia de tributos significa lançá-lo à sorte de implementar um planejamento tributário que tenha por obrigação, e *sorte*, extrapolar a simples redução da carga tributária.

Essa exigência também revela total desconhecimento da realidade nacional, a qual impõe ao contribuinte uma carga tributária bruta de 31,77% e 33,90% do PIB somente nos anos 2020 e 2021, respectivamente, motivo pelo qual a busca pela redução da carga tributária se revela propriamente uma questão de sobrevivência empresarial em uma

economia cada vez mais globalizada, extrapolando a simples perseguição de lucro como justificativa. (CORDEIRO, F. D. T. G. A Teoria da nulidade do negócio jurídico no controle do planejamento tributário abusivo. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=11751633, p. 44/45)

Portanto, a exigência de um propósito *extratributário* para avaliar o plano fático, na compreensão deste relator, revela-se *deficiente*, pois *poderá refutar* planejamentos tributários legítimos e, por conseguinte, impor injustamente um ônus tributário ao Contribuinte, o qual, não é demais reforçar, já se encontra submetido a uma elevada carga tributária.

Contudo, embora a exigência de um propósito *extratributário* possa se revelar deficiente para avaliar o plano fático apresentado a este colegiado e, por conseguinte, perquirir se os atos societários se encontram em consonância com a legislação tributária, compreendo que os *elementos fáticos* que foram submetidos à análise desta turma resplandecem inequívoco abuso do direito e fraude à lei, consoante observado pela autoridade tributária lançadora.

O insigne prof. Bruno Miragem leciona que o abuso do direito, tradicionalmente também denominado de abuso de posição jurídica⁷, funciona como um limitador dos direitos subjetivos, os quais devem possuir uma finalidade social e econômica⁸.

De acordo com referido autor, o direito brasileiro adotou a concepção objetiva do abuso do direito, a qual, em razão da tutela da confiança, *dispensa* “[...] a existência de dolo ou culpa para sua caracterização, embora estes possam estar presentes, em muitas situações da realidade – o que se identifica tanto no direito brasileiro como em outros sistemas jurídicos.”⁹ (grifo nosso).

A concepção objetiva do abuso do direito¹⁰:

[...] associa o exercício abusivo à violação de limites externos ao titular do direito, caso daqueles que digam respeito à própria finalidade para a qual um direito ou uma posição jurídica determinada é assegurada pelo ordenamento jurídico, de modo que o exercício que se desvie destes fins seja considerado abusivo [...]

De fato, partindo da *concepção objetiva* apresentada pelo prof. Bruno Miragem, dos elementos que foram apresentados pela autoridade tributária e dos argumentos apresentados pela própria recorrente, os quais serão apresentados adiante, a inclusão da pessoa física AYLMEIR CHIEPPE no quadro societário da recorrente, o qual, consoante oportunamente apresentado, já se encontrava como sócio usufrutuário e possuía 50% do direito a voto, a posterior redução do capital social que, por conseguinte, resultou na entrega dos imóveis rurais à referida pessoa física de forma que permitisse a esse aliená-los à Companhia Siderúrgica UBU (CSU), empresa que, consoante comprovado pela fiscalização, demonstrou o seu interesse em imóveis rurais da região antes dos atos societários implementados, configura abuso do seu direito conferido pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95, art. 19 da Lei nº 9.393/1996 e Instrução Normativa SRF nº 84/2001 e fraude à lei, consoante apresentado oportunamente.

⁷ MIRAGEM, Bruno. Teoria Geral do Direito Civil. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 508.

⁸ MIRAGEM, B. Abuso do Direito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013

⁹ MIRAGEM, Bruno. Teoria Geral do Direito Civil. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 509.

¹⁰ MIRAGEM, Bruno. Teoria Geral do Direito Civil. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 509.

O art. 22, caput e parágrafos, da Lei nº 9.249/95, ao dispor sobre a entrega de bens e direitos do ativo da pessoa jurídica ao sócio, entre outros, a título de devolução de sua participação no capital social, permite a avaliação desses pelo valor contábil ou pelo valor de mercado.

Caso a entrega seja realizada pelo valor de mercado, o ganho de capital, assim considerado a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens ou direitos entregues, será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

Por sua vez, o sócio deverá registrar os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital social pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital, informando-os na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

No presente caso, a devolução ocorreu pelo valor contábil, consoante se pode observar das fls. 153/154 (ata de reunião de sócios de fazendinha Ltda). Esses valores estão próximos, quando não iguais, aos valores indicados pelas certidões de inteiro teor das matrículas dos respectivos imóveis fornecidas pelo Cartório de RGI de Anchieta, consoante tabela abaixo apresentada pela fiscalização à fl. 522.

Data da Alienação	Imóvel	Valor de Alienação Registrado na DOI	Adquirente	Alienante
14/06/2002	Fazendinha 4 Monteiro - Anchieta	196.397,72	Fazendinha Ltda	Aylmer Chieppe e Maria Luiza Zacché Chieppe
14/06/2002	Área rural Monte Urubu - Anchieta	140.000,00	Fazendinha Ltda	Aylmer Chieppe e Maria Luiza Zacché Chieppe
11/10/2004	Fazendinha 7 Monteiro - Anchieta	900.000,00	Fazendinha Ltda	Gilda Domingues Félix da Cruz e Paulo Félix da Cruz
21/03/2006	Fazendinha 9 Monte Urubu - Anchieta	700.000,00	Fazendinha Ltda	Lucia de Fatima Roncete Mello

É possível observar que a pessoa física também registrou referidos bens na sua DIRPF, porém como valores zerados em razão desses bens não constarem da sua DIRPF anterior, bem como, em razão da alienação ter ocorrido no mesmo ano-calendário da sua transferência, esses bens constaram com valor zerado ao final do ano-calendário (observar fls. 520/521).

O imóvel recebido e não alienado foi registrado pelo mesmo valor que constou da *Ata de Reunião de sócios de Fazendinha Ltda* (fl. 521 c/c fls. 152/155 – item 4 das deliberações aprovadas por unanimidade).

Porém, é possível observar que a pessoa física AYLMEER CHIEPPE, que se encontrava como sócio usufrutuário, com direito a voto, ingressou no QSA após a CSU ter demonstrado interesse na aquisição de imóveis rurais, razão pela qual foi deflagrada uma especulação imobiliária e, em dois dias, retirou-se do QSA levando consigo os imóveis que foram alienados à CSU em pouco mais de três meses (assinatura do contrato de promessa de compra e venda), imóveis esses transferidos pela recorrente pelo valor contábil.

O art. 19 da Lei nº 9.393/1996 dispõe que, “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 art¹¹. 8º*, observado o disposto no art. 14, respectivamente, *nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação*”.

O art. 8º, referenciado pelo art. 19, dispõe, *em síntese*, que o contribuinte do ITR deverá entregar o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), no qual será declarado o Valor da Terra Nua (VTN) (§ 1º), devendo esse *refletir o preço de mercado de terras* apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT (§ 2º).

Portanto, *analisando* o art. 19 da Lei nº 9.393/1996, com o seu art. 8º, caput e parágrafos, é possível concluir que o *custo de aquisição*, para fins de apuração de ganho de capital, deverá refletir o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT.

Desta forma, o sócio usufrutuário recebeu os imóveis rurais da pessoa jurídica pelo valor contábil, e, portanto, sem a apuração do ganho de capital pela recorrente, na forma do art. 22, caput e parágrafos, da Lei nº 9.249/95, e ao apresentar o DIAT, no qual o *VTN declarado deve refletir o preço de mercado de terras*, na forma do art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.393/1996, atualizou o valor do *VTN de forma a não haver ganho de capital*.

A tabela abaixo apresentada pela fiscalização demonstra os valores da terra nua (VTN) nos anos de 2008 e 2009 (fl. 537).

Imóvel	VTN 2008	VTN 2009
Monteiro – Anchieta – Fazendinha 4	60.000,00	5.638.397,02
Monteiro – Anchieta – Fazendinha 7	510.000,00	5.638.397,02
Monteiro – Anchieta – Fazenda Santa Luzia do Monteiro	100.000,00	4.917.676,30
Monte Urubu – Anchieta – Fazendinha 9	200.000,00	3.805.529,67

Constata-se, ainda, que o valor do *VTN declarado* referente ao ano 2009, o qual se encontra na tabela acima, é idêntico ao *VTN da alienação* (fl. 556), apresentado na tabela abaixo:

Imóvel	Data da Aquisição	VTN Aquisição	Data da alienação	VTN Alienação
Fazenda Santa Luzia do Monteiro – Anchieta	14/06/2002	100.000,00	17/11/2009	4.917.676,30
Fazendinha 4 Monteiro – Anchieta	14/06/2002	60.000,00	17/11/2009	5.638.397,02
Fazendinha 7 Monteiro – Anchieta	11/10/2004	93.766,00	17/11/2009	5.638.397,02
Fazendinha 9 Monte Urubu – Anchieta	21/03/2006	200.000,00	17/11/2009	3.805.529,67

¹¹ 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 O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

Em razão do art.¹² 10, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, a pessoa física AYLMEER CHIEPPE não apurou o ganho de capital e retornou mais de 1/3 do valor total recebido da transação de compra e venda dos imóveis rurais via empréstimo da pessoa física para a recorrente nos anos-calendário 2009 e 2010.

Consoante se pode observar dos poucos parágrafos acima, também se observa *fraude à lei* nas condutas da recorrente e do sócio usufrutuário.

O prof. Bruno Miragem¹³ leciona que a fraude à lei é uma “[...] espécie de *violação indireta*. Embora seja constituído com objeto lícito, sua finalidade é *contornar* uma determinação ou proibição legal” (grifo nosso).

E qual seria essa determinação legal que fora contornada pela recorrente? O art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o qual *determina* que “Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.”.

Consoante já me manifestei em outra oportunidade:

Portanto, na fraude à lei há duas normas. A primeira, denominada de norma cobertura, é observada para evitar os efeitos da segunda norma, denominada de norma fraudada, a qual apresenta uma determinação ou proibição. Essa determinação, no direito tributário, é decorrente da obrigação compulsória de dar, a qual surge entre o contribuinte e o Estado ao se concretizar o fato gerador previsto na hipótese de incidência. (CORDEIRO, F. D. T. G. A Teoria da nulidade do negócio jurídico no controle do planejamento tributário abusivo. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=11751633, p. 55)

Desta forma, é possível observar não somente o *abuso do direito* que lhe foi conferido pelo art. 22, caput e parágrafos, da Lei nº 9.249/95, art. 19 da Lei nº 9.393/1996 e art. 10, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, mas também *fraude à lei*, na medida em que a recorrente contornou o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (*norma contornada*), o qual determina, em síntese, que os ganhos ou perdas de capital devem ser computados na determinação do lucro real, utilizando-se do art. 22, caput e parágrafos, da Lei nº 9.249/95, art. 19 da Lei nº 9.393/1996 e das disposições constantes da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, em especial do seu art. 10, § 1º, inciso II, os quais serviram de *normas tributárias de cobertura*.

O *abuso do direito* e a *fraude à lei* impactam diretamente o plano de *validade do negócio jurídico* e, portanto, de acordo com a *teoria da invalidade do negócio jurídico*, esses são nulos.

¹² Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996. § 1º No caso de o contribuinte adquirir: [...] II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

¹³ MIRAGEM, Bruno. Teoria Geral do Direito Civil. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 485.

Os professores Marcos Bernardes de Mello e Marcos Erhardt Jr, atualizadores da obra¹⁴ de Pontes de Miranda, compreendem que *o ato jurídico nulo* “[...] em regra, não precisa ser desconstituído, nem ter desconstituída sua eficácia, essa porque ou nunca foi produzida (eficácia apenas aparente), que é o *quod plerumque tit*, ou porque a que for, eventualmente, gerada é definitiva (eficácia putativa)”.

A recorrente argumenta que referidos atos societários possuiriam uma finalidade *extratributária* e, portanto, seriam legítimos.

Essa finalidade estaria demonstrada pela própria recorrente ao afirmar que o seu *intentio*, de fato, era alienar os imóveis rurais na pessoa física e não na pessoa jurídica, consoante se pode extrair do excerto abaixo do recurso voluntário:

39. De se notar que a vontade dos doadores foi o de doar os imóveis rurais, único patrimônio da empresa constituída com eles, e não de doar dinheiro, daí a reserva de usufruto vitalício para os doadores e a manutenção da administração pelo Sr. Aylmer Chieppe, pai e doador das quotas, para impedir a eventual alienação deles, sem o consentimento expresso dos doadores.

40. É certo que na possibilidade de realização de uma venda, promoveu-se a desincorporação dos imóveis do capital da empresa, posto que como já afirmado, nunca foi a intenção do fundador e doador das quotas, disponibilizar recursos líquidos a seus filhos. De se notar que a operação de desincorporação dos imóveis do capital social, para trazê-los de volta à propriedade das pessoas físicas, foi ato realizado enquanto havia mera expectativa de alienação dos imóveis, sem a existência de qualquer documento de reserva ou confirmação de realização do negócio que se anunciava.

41. Não fosse pela vontade dos sócios Aylmer e Maria Luiza de legar aos seus herdeiros naturais: Kaumer, Riguel e Kessia, apenas os imóveis rurais que de forma una, constituíam o patrimônio da Recorrente, não teriam eles, no passado, conferido tais imóveis para a formação do capital social dela e doado as quotas que lhes correspondiam mantendo, entretanto, o usufruto vitalício e a administração da sociedade. Foi a simples possibilidade de se transformar tal patrimônio em recursos líquidos que resultou na decisão de trazer tais imóveis para a propriedade deles pessoas físicas, posto que os eventuais recursos que poderiam resultar da possível alienação daqueles imóveis deveriam ficar sob a disposição das pessoas físicas doadoras, para utilização na forma que lhes aprouvessem.

Resta-nos, portanto, identificar se nessa intenção também se encontraria a redução da carga tributária.

Tal fato pode ser identificado nas próprias *contradições* existentes nos autos.

Em um primeiro momento a recorrente defende que os atos de constituição da empresa tiveram por finalidade *antecipar a sucessão*.

38. Como se pode verificar, os atos de constituição da empresa e da conferência dos imóveis, que antes eram das pessoas físicas, seguidos da doação das quotas aos filhos, ocorreram no legítimo interesse de Aylmer e Maria Luiza, visando antecipar sua sucessão. E o objetivo (propósito negocial) da operação era assegurar que o patrimônio imobiliário, constituído pelas áreas rurais, fosse mantido uno e sem eventual necessidade de divisão entre herdeiros, em caso de uma sucessão natural.

¹⁴ PONTES DE MIRANDA, F. C. Tratado de Direito Privado - Parte Geral, TOMO IV, Validade. Nulidade. Anulabilidade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 154.

Posteriormente, consoante apresentado há poucos parágrafos, afirma que os imóveis foram alienados na pessoa física de forma que os recursos financeiros decorrentes da alienação dos imóveis ficassem à disposição das pessoas físicas doadoras, pois a vontade desses era doar os imóveis rurais aos seus sucessores, mas não doar dinheiro.

Contudo, referido argumento ignora o fato de que os *doadores* constavam, antes da alteração no contrato social que incluiu a pessoa física AYLMEER CHIEPPE, como sócios usufrutuários, com direito a voto de 100%, consoante tabela abaixo extraída do *Termo de Enceramento da Ação Fiscal*:

QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA FAZENDINHA LTDA		
SÓCIOS PROPRIETÁRIOS	COTAS	VALOR DAS COTAS (R\$)
KAUMER CHIEPPE	149.038	149.038,00
RÍGUEL CHIEPPE	149.038	149.038,00
KÉSSIA CHIEPPE SALDANHA	149.038	149.038,00
TOTAL	447.114	447.114,00
SÓCIOS USUFRUTUÁRIOS	DIREITO DE VOTO	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
AYLMEER CHIEPPE	223.557	50,00
MARIA LUIZA ZACCHÉ CHIEPPE	223.557	50,00
TOTAL	447.114	100,00

Ou seja, consoante observado pela fiscalização à fl. 526. *A administração da sociedade continuou a cargo de Aylmer Chieppe, agora na condição do sócio usufrutuário.*

Desta forma, constata-se que a recorrente argumenta que a alienação do imóvel foi realizada pela pessoa física, pois a sua intenção seria doar os imóveis rurais, único patrimônio da empresa que fora constituída e que não havia intenção em doar dinheiro; porém, ignora que os *doadores* eram seus *sócios usufrutuários*, os quais possuíam 100% do direito de voto e, portanto, *poderes* de decidir o destino dos recursos financeiros que seriam recebidos da alienação dos imóveis rurais pela própria recorrente; a qual, não é demais lembrar, possui personalidade jurídica distinta das personalidades jurídicas dos sócios que integram o seu QSA e dos próprios *sócios usufrutuários*.

Referido fato foi devidamente observado pela PGFN:

Isto porque se a recorrente fizesse a alienação em seu próprio nome, os “recursos líquidos” recebidos ficariam na posse e propriedade da recorrente, **a qual era controlada exclusivamente por Aylmer e Maria Luiza Chieppe devido à cláusula de usufruto vitalício** instituída em seu favor (cláusula 6ª, parágrafo 4º do contrato social, fls. 118 dos autos). Ou seja, ocorrendo a **alienação direta** por parte da recorrente, “os eventuais recursos que poderiam resultar da possível alienação daqueles imóveis” **efetivamente ficariam** “sob a disposição das pessoas físicas doadoras [Aylmer e Maria Luiza], para utilização na forma que lhes aprovassem”. (grifo do autor)

É possível observar que os argumentos utilizados pela recorrente para demonstrar que as alterações societárias possuíam um propósito comercial evidenciam um fato que não corresponde com a realidade; pois, em síntese, a recorrente argumenta que as alterações societárias implementadas tiveram por finalidade *alienar* os imóveis rurais na pessoa física, pois

os recursos financeiros provenientes de referida alienação ficariam à disposição dessas (AYLMER CHIEPPE e MARIA LUIZA ZACCHÉ CHIEPPE); porém, ignora que ambas as pessoas físicas possuíam 100% do poder de decisão da recorrente e, portanto, poder de decisão na aplicação dos recursos financeiros que seriam recebidos em razão da alienação dos seus imóveis.

Os argumentos da recorrente *também* se encontram em contradição com a *ata de reunião de sócios de Fazendinha Ltda*, na qual os sócios deliberaram por “[...] reduzir o valor do capital social, tendo em vista ser excessivo em relação às atividades da sociedade, com base no inciso II, do Art. 1.082, do Código Civil Brasileiro, no montante de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais) [...]” (grifo nosso).

Portanto, partindo dos argumentos da própria recorrente e dos elementos apresentados aos autos, resta uma simples dúvida, a qual este relator não consegue responder: a redução do capital social exatamente no valor dos imóveis rurais cuja maioria foi alienada pela pessoa física é decorrência desse ser excessivo em relação às atividades da sociedade, consoante consignado na *ata de reunião de sócios de Fazendinha Ltda*? Ou foi em razão de os sócios usufrutuários desejarem doar somente imóveis e não dinheiro?

É possível observar uma contradição na *intenção* da recorrente apresentada em sede de recurso voluntário e na *ata de reunião de sócios de Fazendinha Ltda*.

Por fim, constata-se que a fiscalização identificou que “[...] mais do que 1/3 do valor total recebido na transação de compra e venda dos imóveis (R\$ 7.802.303,85) retornou para a empresa por via de empréstimo da pessoa física para a pessoa jurídica nos anos-calendário 2009 e 2010”.

Constata-se que a recorrente afirma em *ata* que se faz necessário reduzir o seu capital social em R\$ 2,1 milhões de reais, em razão de o seu capital social ser *excessivo em relação às atividades da sociedade*; porém, recebe, aproximadamente, R\$ 7 milhões à título de empréstimo do seu sócio usufrutuário, o mesmo que recebeu os imóveis rurais sob o fundamento de que o capital social seria excessivo. Desses R\$ 7 milhões, R\$ 826.164,25, ou seja, aproximadamente um milhão de reais, foi realizado no mesmo ano em que houve a redução do capital social.

Não se pode deixar de observar, ainda, a lógica empresarial envolvida nessas operações, na medida em que a recorrente reduz o seu capital social em razão de considerá-lo excessivo, ou seja, reduz o seu *capital próprio*, para substituí-lo por *capital de terceiros*.

Em razão de tais fatos, acolho as palavras da PGFN em suas contrarrazões:

PELO CONTRÁRIO. O planejamento sucessório feito anos antes, absolutamente legítimo, acabou emergindo como um entrave às pretensões fiscais da família, de se esquivar da tributação do ganho de capital na alíquota de 34%.

Foi exclusivamente para atingir seu objetivo fiscal de tributar a venda dos itens do ativo permanente sob alíquota de 15%, que se teve de “desfazer” temporariamente o planejamento sucessório pensado em 2002, trazendo o Sr. Aylmer de volta à titularidade plena das quotas, para que a recorrente pudesse então “devolver”, a valor contábil, os bens a serem alienados, sem implicar na disponibilização de recursos aos filhos dos Sr. Aylmer.

Percebe-se, portanto, que a contribuinte levou a efeito atos societários forçados, contraditórios e artificiais, totalmente desprovidos de propósito negocial, gerencial, societário ou econômico próprios ou legítimos.

O propósito da reorganização, promovida da forma que foi, não era manter o planejamento sucessório: este permaneceria incólume se a recorrente – legítima proprietária das terras quando a CSU manifestou interesse nelas – as tivesse vendido, pura e simplesmente.

A reorganização societária, longe “manter” o planejamento sucessório, implicou no seu desfazimento, com a readmissão de Aylmer, apenas para fazer a operação de venda recair numa situação fiscal mais favorável.

Percebe-se, portanto, que, se havia propósito na reorganização societária *sui generis* e atípica promovida pela família Chieppe na recorrente, este propósito era o de fraudar a lei tributária imperativa que determina a tributação do ganho de capital na alienação do ativo permanente das pessoas jurídicas.

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

DA INTIMAÇÃO PARA A SUSTENTAÇÃO ORAL

A recorrente requer a sustentação oral de seu direito.

De fato, a recorrente, ou o seu representante legal, poderá realizar a sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente, nos termos do art. 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), consoante requisitado pela recorrente.

Contudo, a sua intimação prévia, ou de seu representante legal, para realizar a sustentação oral não encontra previsão regimental.

Entretanto, consoante dispõe o art. 55 do RICARF, as pautas de julgamentos das turmas deste Tribunal Administrativo são devidamente publicadas no Diário Oficial da União (DOU) e divulgadas no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência, o que possibilita a sua adequada publicidade, bem como que a recorrente, ou o seu representante legal, tenha conhecimento antecipado para solicitar a sustentação oral junto ao CARF.

Portanto, voto por rejeitar o pedido de intimação para a sustentação oral.

DA INTIMAÇÃO NO DOMICÍLIO DO PATRONO

A recorrente informou o seu endereço profissional para fins de intimações; porém, consoante disposto na Súmula CARF nº 110, de caráter vinculante, *no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.*

DISPOSITIVO

Em face do exposto voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto em sentido contrário no que tange ao mérito.

Considerações gerais sobre a adoção da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro

Uma das principais faces da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário se dá com base no princípio da legalidade, por meio do qual toda e qualquer tributação dependerá de previsão legal, assim como as proibições a determinados comportamentos devem ser expressas.

No âmbito do Direito Tributário, já houve tentativas de se estabelecer uma norma geral anti elisiva, no entanto, até hoje esta norma não foi instituída. Nessa linha, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (incluído pela Lei Complementar n. 104/01), trouxe apenas uma norma anti dissimulação e ainda expressa previsão legal de que tal norma será regulamentada, o que não veio a acontecer.

Muito pelo contrário, já houve tentativa de regulamentação tanto na Medida Provisória n. 66/02, quanto pela Medida Provisória n. 685/15, mas em ambas as situações o Congresso Nacional rejeitou explicitamente essa regulamentação, por mais que ambas as medidas provisórias tenham sido convertidas em lei ordinária.

Assim, teorias estrangeiras de combate aos planejamentos tributários como propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito, consideração econômica, dentre outras, permanecem alienígenas em relação ao nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Com fundamento na premissa da segurança jurídica, cabe ao contribuinte verificar a legalidade ou ilegalidade de uma determinada situação jurídica a ser por ele praticada.

Dessa forma, entendo que aos julgadores de um processo administrativo ou judicial caberia a análise tão somente se os atos praticados pelo contribuinte estão de acordo ou contrários à lei.

No caso concreto, nota-se que todos os requisitos formais societários e tributários foram devidamente cumpridos.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional permite a revisão do lançamento tributário quando há comprovação de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Tal comprovação deve ser inequívoca, o que somente pode ser feito quando se comprova que o contribuinte agiu em desacordo com a lei.

Mais uma vez, no caso concreto, o contribuinte seguiu literalmente o artigo 22 da Lei n. 9.249/95. A conduta dolosa exigida pelo artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional pressupõe que o contribuinte tenha total ciência de que esteja agindo em desacordo, o que não acontece em um caso em que inexiste uma vedação expressa, ao contrário existindo uma opção fiscal expressa.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional também se refere à ocorrência de fraude ou simulação, o que não ocorre no caso concreto em que toda a operação de redução de capital foi devidamente formalizada e registrada publicamente, o que implica que não há nada escondido.

Feitas tais considerações, o uso da teoria do propósito negocial sem que ela esteja internalizada em nosso ordenamento jurídico (e muito pelo contrário tenha sido expressamente rechaçada em duas oportunidades pelo Congresso Nacional) acaba funcionando como um atalho para que não haja a devida fundamentação dos fatos como fraude ou simulação.

Em outras palavras, em um cenário em que não há proibição legal à redução de capital com a devolução de bens a valor contábil (muito pelo contrário, há uma opção fiscal expressa em lei) e que não há a adoção da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico, a fiscalização ampara suas conclusões em duas frágeis colunas não amparadas por lei.

***Redução de capital com devolução de bens a valor contábil: opção fiscal
conferida pela Lei n. 9.249/95***

Tendo em vista a tributação do imposto de renda tanto na pessoa jurídica quanto na pessoa física, torna-se relevante a criação de mecanismos de integração entre o imposto para que seja evitada uma bitributação econômica, na medida do possível.

Luís Eduardo Schoueri e Mateus Callichio Barbosa apontam que a chave para compreensão da natureza jurídica da pessoa jurídica se encontra na noção de personalidade, isto é, no reconhecimento da existência de um ente diverso daqueles que a constituíram¹⁵.

Como decorrência de tal raciocínio, os referidos autores assinalam que no plano da existência material somente existem seres humanos, que podem ser vistos ora pela “persona” da pessoa física, ora pela “persona” da pessoa jurídica, no entanto, diferentemente das pessoas

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Marcus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 30, p. 251-273, 2014.

naturais que já adquirem personalidade com o nascimento, as pessoas jurídicas somente adquirem personalidade com o registro do seu ato constitutivo¹⁶.

Tal situação pode ser exemplificada com mais facilidade a partir da alteração ao artigo 1052 do Código Civil realizada pela Lei n. 13.784/19, que instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica.

Houve o acréscimo de dois parágrafos ao referido artigo, sendo que o §1º estabeleceu que a sociedade limitada pode ser constituída por uma ou mais pessoas, ou seja, passou a ser permitida a constituição da dita sociedade unipessoal, ou seja, aquela sociedade que possui apenas um sócio.

No caso de um indivíduo que constitua uma sociedade unipessoal, fica bem claro que ora ele assina em nome de sua pessoa física, assumindo direitos e obrigações em nome de sua personalidade de pessoa física, e ora ele assina em nome de sua pessoa jurídica, assumindo direitos e obrigações em nome da personalidade da pessoa jurídica por ele detida.

Em resumo, a partir de tal abordagem, é possível identificar que tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica podem ser entendidas como centros de imputação de direitos e obrigações.

Ao tratar da variação das incidências tributárias e a deslocação de rendimentos entre pessoas, Antônio Roberto Sampaio Dória menciona que os sistemas tributários são discriminatórios em maior ou menor grau. Nessa linha, um idêntico substrato econômico pode ter tratamento tributário distinto em razão de critérios preponderantemente formais¹⁷.

No que tange ao imposto de renda, as diferenças de incidências tributárias podem implicar a deslocação de rendimentos das pessoas que usualmente os realizariam ou perceberiam para outras pessoas¹⁸.

Dentre os temas que têm sido muito discutidos no âmbito do CARF se destaca a questão sobre a possibilidade ou não da devolução de bens ou direitos de pessoa jurídica pelo valor contábil para que eles sejam alienados posteriormente na pessoa física.

Tal tema se mostra bastante interessante na medida em que ele permite a análise dos limites aos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Recentemente, tem sido discutido se a hipótese normativa se trata de opção fiscal conferida pelo legislador ou se tal possibilidade pode ser utilizada de forma abusiva pelo contribuinte, autorizada, portanto, sua desconsideração em alguns casos.

No caso brasileiro, atualmente vige uma regra de tributação do ganho de capital da venda de bens e direitos pelo Imposto de Renda da Pessoa Física cujas alíquotas variam de acordo com uma tabela progressiva nos seguintes termos: (i) alíquota de 15% sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5 milhões; (ii) alíquota de 17,5% sobre a parcela dos ganhos

¹⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo; BARBOSA, Marcus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 30, p. 251-273, 2014.

¹⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 2-4.

¹⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 2-4.

que exceder R\$ 5 milhões e não ultrapassar R\$ 10 milhões; (iii) alíquota de 20% sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10 milhões e não ultrapassar R\$ 30 milhões; e (iv) alíquota de 22,5% sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30 milhões. Há ainda uma regra mais específica quando o ganho de capital da pessoa física decorrer da alienação de um imóvel rural, de forma que a Lei n. 9.393/96 estabeleceu em seu artigo 19 que, para os imóveis rurais adquiridos após o dia 1/1/1997, a base de cálculo seria apurada pelo confronto entre o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) no ano da alienação e no ano da compra.

Por sua vez, há dois tributos incidentes sobre o lucro da pessoa jurídica: (i) o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), cuja alíquota é de 15%, mas há uma adicional de 10% sobre o montante do lucro tributável que exceder R\$ 240 mil por ano; e (ii) a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), cuja alíquota para as pessoas jurídicas em geral (exceto as do setor financeiro) é de 9%. Como decorrência, costuma-se estimar a alíquota nominal da tributação sobre o lucro da pessoa jurídica em 34% (15% + 10% + 9%). Isso não significa que essa será necessariamente a alíquota efetiva, uma vez que há diferentes regimes de tributação do IRPJ.

Diante de tal cenário, não necessariamente a venda de um bem ou direito na pessoa física irá ter uma carga tributária menor do que na pessoa jurídica, o que dependerá de cada caso concreto.

A Lei n. 9.249/95 surge em um contexto de simplificação da tributação do IRPJ no Brasil após a implantação do Plano Real no ano anterior. No que tange à devolução de capital de pessoa jurídica, foi editado o artigo 22, que previu expressamente a possibilidade de avaliação pelo valor contábil ou de mercado dos bens e direitos do ativo de pessoa jurídica entregues aos sócios ou acionistas a título de devolução do capital, conforme se observa abaixo:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, trata-se de disposição legal expressa permitindo essa escolha para o contribuinte de que a devolução dos bens ou direitos se dê pelo valor contábil ou pelo valor de mercado.

O § 1º do artigo 22 da Lei n. 9.249/95 estabeleceu que nos casos em que a devolução ocorrer pelo valor de mercado, a diferença entre o valor contábil dos bens e seu valor de mercado é tributável na pessoa jurídica pelo IRPJ e pela CSL. No tocante à devolução pelo valor contábil, vale notar que o § 4º do artigo 22 da Lei n. 9.249/95 prevê que não há cálculo de tributo sobre o lucro a ser feito nesta situação, de modo que há mero deslocamento do bem ou direito entre as personalidades jurídicas sem que haja alteração do seu valor.

Sob a perspectiva do sócio ou acionista que recebe o bem ou direito, ele o receberá pelo valor que a pessoa jurídica optou por devolver, isto é, se a pessoa jurídica devolveu pelo valor contábil, o seu sócio permanecerá registrando o bem por aquele mesmo valor. Por sua vez, na hipótese em que a pessoa jurídica tiver devolvido o bem pelo seu valor de mercado, o seu sócio receberá o bem pelo valor de mercado e assim o declarará em sua declaração de bens e direitos, nos termos do que dispõem os § 2º e § 3º do artigo 22 da Lei n. 9.249/95.

Observados os principais aspectos da lei que instituiu o referido regime jurídico, é importante que seja analisada a doutrina sobre o tema.

Ao se debruçar sobre o dispositivo legal, Hiromi Higuchi assinalou que o artigo 22 da Lei n. 9.249/95 concedeu a opção para que a pessoa física receba a título de devolução de capital um bem ou direito pelo valor contábil, o que implica que a eventual venda deste bem ou direito será tributada na pessoa física¹⁹.

Dessa forma, o referido autor entendeu se tratar de opção fiscal conferida por lei ao contribuinte, sendo que o bem ou direito poderia ser alienado inclusive na pessoa física com uma alíquota menor, se fosse aplicável.

Sob uma perspectiva comparativa com o risco de distribuição disfarçada de lucros que existia até a edição da Lei n. 9.249/95, Nilton Latorraca pontua que a permissão trazida por esta norma para que os bens e direitos entregues em devolução de capital sejam devolvidos pelo seu valor contábil acaba com a questão relativa à caracterização de distribuição disfarçada de lucros, quando as devoluções são feitas a valor contábil e este é inferior ao valor de mercado²⁰.

Sintetizando tanto o ponto de vista de que se trata de uma opção fiscal quanto os efeitos simplificadores que tal dispositivo trouxe com relação à discussão se haveria ou não alienação e se esta estaria sujeita ou não ao regime da distribuição disfarçada de lucros, Edmar Andrade destaca que a lei autoriza que o pagamento do valor devolvido seja feito a valor contábil ou de mercado, conforme decidir a pessoa jurídica, assim como tratou-se de norma que teve por objetivo terminar uma longa disputa entre autoridades fiscais e contribuintes que envolvia as seguintes questões: (i) a devolução deveria ser feita sempre por valor de mercado,

¹⁹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas*. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. pp. 528-529.

²⁰ LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário: Imposto de Renda das Empresas*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 632.

sob risco de ocorrência de distribuição disfarçada de lucros; e (ii) a devolução não seria alienação, uma vez que possuía apenas caráter permutativo²¹.

Com relação à exegese do artigo 22 da Lei n. 9.249/95, Ricardo Mariz de Oliveira assinala que há três pontos importantes a serem levados em consideração: (i) ao se referir à devolução de capital com bens e direitos, a norma não alude somente à devolução decorrente da redução de capital, de modo que o referido dispositivo normativo seria aplicável também em outras hipóteses de devolução de capital tal como a liquidação de uma pessoa jurídica; (ii) o dispositivo normativo abrange qualquer bem ou direito da pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, ou seja, o bem ou direito pode fazer parte do ativo circulante ou do não circulante, assim como pode integrar os grupos contábeis de investimentos, imobilizado ou intangível; e (iii) a opção legal prevista no artigo 22 implica a escolha de um dos critérios de mensuração do bem ou direito que a lei se refere, isto é, o valor de mercado ou o valor contábil dos bens ou direitos registrados nas demonstrações financeiras da pessoa jurídica²².

Feitas as principais considerações doutrinárias acerca do tema, passaremos à análise dos precedentes administrativos que versem sobre a interpretação do artigo 22 da Lei n. 9.249/95.

No âmbito ainda do Conselho de Contribuintes, órgão que precedeu a instituição do CARF, merece ser citado o julgamento do Acórdão n. 101-94008 (de 06/11/2002), no qual entendeu-se que o artigo 22 conferiu opção fiscal ao contribuinte, que abrange qualquer modalidade de devolução de capital e qualquer tipo de bem ou direito da pessoa jurídica. Na mesma linha, no Acórdão 101-96029 (de 01/03/2007) foi decidido que a devolução de capital a título de resgate de ações estava alcançada no artigo 22 da Lei n. 9.249/95.

Embora os primeiros precedentes administrativos tenham sido positivos ao contribuinte, foi possível notar uma alteração nas autuações fiscais ao longo dos anos. Carlos Augusto Daniel Neto aponta que as autuações começaram a se fundamentar na ausência de motivação e propósito negocial das operações²³.

Em que pese o uso dessa nova argumentação nas autuações fiscais, entendeu-se no Acórdão 1402-001.472 (de 09/10/2013) que o contribuinte possui uma opção fiscal, de modo que se trataria de uma elisão fiscal.

O resultado também foi positivo no Acórdão 1402-001.341 (de 05/03/2013), no qual a opção fiscal prevista em lei foi expressamente apontada, com a menção ainda de que não existiria distorção em seu uso diante da alíquota de 15% do imposto de renda da pessoa física frente à alíquota combinada de 34% de IRPJ e CSL na pessoa jurídica.

²¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. pp. 122-123.

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Volume II. São Paulo: IBDT, 2020. p. 1148-1150.

²³ DANIEL NETO, Carlos Augusto. As Operações de Devolução de Capital a Valor Contábil. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz; PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. *Direito do CARF: Escritos Analíticos sobre a Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Amanuense, 2020. p. 105.

Nesse mesmo sentido, nos Acórdãos 1201-001.809 (de 25//2017) e 1201-002.584 (de 21/09/2018), foi decidido que a opção fiscal pela devolução dos bens e direitos a valor contábil ou de mercado é direito do contribuinte.

A grande controvérsia no que diz respeito à validade da redução de capital a valor contábil acontece quando o bem ou direito devolvido é alienado na pessoa física em um período imediatamente posterior à devolução ou quando é encontrado algum indício de que a operação de venda ou suas tratativas começou a ser feita quando o bem ainda estivesse no patrimônio da pessoa jurídica.

No Acórdão 1301-003.023 (de 16/05/2018), o julgamento foi favorável ao contribuinte sob a justificativa de que se trata de opção fiscal autorizada pela lei ao contribuinte, de modo que somente caberia ao Fisco questionar a operação societária se houvesse a comprovação de simulação.

No Acórdão 1402-001.477 (de 09/10/2013), foi reconhecida a validade da redução de capital mesmo que tenham ocorrido tratativas preliminares para a venda dos bens pelos sócios antes da redução do capital social.

A relevância da negociação foi levada em consideração no Acórdão 1401-002.347 (de 10/04/2018), que foi favorável ao contribuinte, visto que houve comprovação de que a negociação e a venda foram realizadas pelas pessoas físicas, não havendo que se falar em simulação.

Por outro lado, o julgamento foi desfavorável ao contribuinte no Acórdão 1401-002.835 (de 15/08/2018), no qual entendeu-se que o interesse pela aquisição dos direitos se deu em momento antes da redução de capital, de forma que a alienação somente teria ocorrido na pessoa física por motivos tributários.

No Acórdão 1301-003.728 (de 20/02/2019), foi mantida a autuação fiscal, visto que a redução do capital se deu em momento posterior à alienação dos bens e direitos, o que demonstraria a ocorrência de uma simulação.

Cumprе notar também que houve julgamento negativo ao contribuinte no Acórdão 1302-003.286 (de 12/12/2018), no qual entendeu-se que a devolução de capital naquele caso concreto seria um planejamento tributário abusivo, uma vez que o artigo 22 da Lei n. 9.249/95 se destinaria às hipóteses de dissolução da sociedade com devolução do capital em bens e direitos aos sócios.

Na seara da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, o julgamento foi desfavorável ao contribuinte nos Acórdãos 9101-004.335 (de 07/08/2019) e 9101-004.506 (de 06/11/2019).

No Acórdão 9101-004.335, ainda que a situação fática envolvesse sobretudo um planejamento tributário com a devolução de capital por meio de cessão de quotas para a empresa uruguaia, o que indicaria uma discussão mais complexa de alocação de potenciais rendimentos entre diferentes países, viu-se que o Acórdão da CSRF se direcionou muito mais para a questão mais singela sobre a validade ou não da redução de capital a valor contábil.

O recurso apresentado pelo contribuinte foi negado sob a justificativa de que haveria ocorrido cumulativamente: (i) a devolução de capital após recebimento da oferta de compra de ações, embora anteriormente à assinatura da avença; e ii) aumento de capital poucos meses depois pela empresa uruguaia na pessoa jurídica que anteriormente lhe havia devolvido bem ou direito a valor contábil.

No Acórdão nº 9101-004.506 da CSRF, foi dado provimento ao Recurso Especial do Procurador da Fazenda, sob o fundamento de que o artigo 22 da Lei n. 9.249/95 somente poderia ser aplicável quando a redução de capital se dá por perdas irreparáveis ou quando este se encontre excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Quando não houvesse o preenchimento de tais requisitos, toda a operação estaria eivada de artificialidade, o que acabaria por desvirtuar a finalidade da lei.

Vale notar que o referido posicionamento se embasa nos artigos 173 da Lei n. 6.404/76²⁴ e 1.082 do Código Civil, que estabelecem a redução de capital poderá ser deliberada para absorção de prejuízos (perdas irreparáveis) ou quando o capital for excessivo²⁵.

O posicionamento que começa a ser visto nos precedentes administrativos é sintetizado por Luís Cesar Souza de Queiroz, que assevera que o ponto mais delicado para a determinação da licitude da devolução de bem ou direito para a pessoa física se dá quando esta última efetua a alienação do bem ou direito para terceiro²⁶.

Assim, o referido autor entende que se forem atendidos os artigos 173 e 174 da Lei n. 6.404/76 e os bens tenham sido devolvidos a valor de mercado, não haveria, a princípio, qualquer problema²⁷.

Por sua vez, caso os bens tenham sido devolvidos a valor contábil, há que se analisar se houve o real cumprimento dos dispositivos societários da redução de capital, isto é, se houve ou não cumprimento das causas que são capazes de justificar a redução de capital, além do que deve ser avaliado se não há causa para revisão do lançamento²⁸.

²⁴ Lei n. 6.404/76: “Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

§ 1º A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembléia-geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.

§ 2º A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição”.

²⁵ Código Civil: “Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato: I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade”.

²⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Devolução de Bens ao Sócio Pessoa Física em Redução de Capital para fins de Alienação – A Fronteira entre a Elisão e a Evasão. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coords.). *Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 206-211.

²⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Devolução de Bens ao Sócio Pessoa Física em Redução de Capital para fins de Alienação – A Fronteira entre a Elisão e a Evasão. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coords.). *Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 206-211.

²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Devolução de Bens ao Sócio Pessoa Física em Redução de Capital para fins de Alienação – A Fronteira entre a Elisão e a Evasão. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coords.). *Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 206-211.

Ainda na CSRF, houve o julgamento do Acórdão CSRF nº 9101-004.709 (de 17/01/2020), que foi favorável ao contribuinte, sob a justificativa de que a devolução de capital do artigo 22 da Lei n. 9.249/95 é uma opção fiscal, no entanto, destaque-se que no caso concreto houve a comprovação de que havia dissídio entre os sócios da pessoa jurídica autuada, sendo que somente um tinha interesse em alienar a sua participação societária, de forma que tal contexto denotaria a necessidade de segregação dos ativos por meio de uma cisão parcial tal qual aconteceu.

Por fim, cumpre salientar que no Acórdão n. 2301.005.259 (de 04/07/18) da 2ª Seção do CARF, a autuação fiscal se deu em sentido contrário dos casos supramencionados, de modo que as autoridades fiscais entenderam que a tributação do ganho de capital deveria ter se dado na pessoa física e não na pessoa jurídica que recebeu a conferência de bens e direitos anteriormente detidas pela pessoa física.

Todavia, a turma decidiu por dar provimento ao recurso do contribuinte, sendo que foi levantada em julgamento a questão de que os tributos pagos na pessoa jurídica foram superiores ao que seria devido se a venda da participação societária tivesse se dado na pessoa física.

Olhando de forma sistemática os diferentes casos em que houve autuação e julgamento na 1ª Seção do CARF e esse precedente da 2ª Seção do CARF, fica uma impressão de que o contribuinte é obrigado a optar pela forma mais onerosa de tributação, quando claramente há uma opção legal no artigo 22 da Lei n. 9.249/95.

A partir da análise do artigo 22 da Lei n. 9.249/95, entendemos que o legislador decidiu conferir uma opção ao contribuinte para que aqueles bens e direitos de titularidade possam ser devolvidos a valor contábil ou de mercado, o que lhe for mais conveniente, inclusive se dessa decisão resultar uma tributação menor.

Diante de tal opção, entendemos que não há que se falar inclusive em planejamento tributário no presente caso, pois a própria lei permite tal opção. Muito pelo contrário, eventuais interpretações restritivas de tal opção legal implicam uma limitação pelo Poder Executivo de algo que somente poderia ser feito pelo Poder Legislativo.

Muito menos há que se falar em falta de propósito negocial, sobretudo em razão da inexistência de tal figura no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que nas tentativas de sua positivação, ela foi expressamente rechaçada, seja na Medida Provisória n. 66/02, seja na Medida Provisória n. 685/15.

Entendemos que somente não seria válida a tributação na pessoa física após a devolução a valor contábil de bens e direitos anteriormente detidos por pessoa jurídica se houvesse comprovação de simulação, tal qual ocorreria quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Como consequência de tal raciocínio, não há que se falar ou buscar o “real alienante” ou algo do gênero, visto que uma operação devolução de capital está amparada por atos societários públicos e devidamente registrados, assim como haverá recolhimento dos tributos sobre o ganho de capital no âmbito da pessoa física, quando esta alienar os bens ou

direitos, pouco importando se esta alienação se deu no instante subsequente à devolução de capital.

Durante a discussão foi levantada a questão de que de certa forma era sabido que o imóvel seria alienado.

Considerando o contexto de cidades do interior do Brasil, é até natural que o contribuinte tome conhecimento de que algum terceiro esteja querendo comprar “terras” na região, de modo que o contribuinte pode preventivamente se estruturar de uma forma que lhe seja mais conveniente do ponto de vista tributário.

O que não pode ser feito é a fraude ou simulação, situação na qual a pessoa jurídica já vendeu o imóvel e como quer formalizar a alienação como se tivesse sido feito na pessoa física, emite declarações falsas e informa datas falsas relativas ao negócio jurídico.

Não me parece que este tenha sido o caso concreto. O contribuinte se antecipou e reduziu o capital para somente após a redução de capital efetuar a venda do imóvel rural.

Por todo o exposto, entendo que desde que não tenha havido uma simulação por meio de declarações falsas ou alterações das datas dos negócios jurídicos, a operação foi inteiramente lícita, ainda que os recursos da alienação do imóvel da pessoa física tenham retornado à pessoa jurídica em momento posterior, uma vez que “pessoa física” e “pessoa jurídica” são apenas centros de imputação ficcionais pelas quais os indivíduos exercem suas atividades.

O ganho de capital na alienação de imóvel rural seria zero também na hipótese em que o imóvel fosse alienado pela pessoa jurídica

A regra específica relativa ao ganho de capital do imóvel rural está prevista no artigo 19 da Lei n. 9.393/96 que possui o seguinte teor:

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

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

Assim, temos uma regra aplicável aos imóveis adquiridos a partir de 1997 pela qual a base de cálculo é apurada por meio do confronto entre o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) no ano da alienação e no ano da compra.

No caso em tela, não há ganho de capital, uma vez que a aquisição e a alienação do bem imóvel se dão no mesmo ano-calendário.

Embora seja pacífica a aplicação do referido dispositivo no caso de tributação da pessoa física e até de pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido, restam controvérsias

acerca da aplicação de tal regra especial de cálculo de base de cálculo para pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real.

Em artigo denominado “O ganho de capital na venda de imóveis rurais: a circularidade que oculta o arbítrio” publicado na coluna “Direto do CARF” do Conjur pelos Professores Carlos Augusto Daniel Neto e Eric Imbimbo, há uma descrição detalhada da origem da controvérsia e de como tem sido os precedentes do CARF sobre o tema, de modo que trago aqui uma transcrição do referido artigo:

Com essa regra, o legislador traçou um marco temporal para dois regimes distintos do ganho de capital de imóveis rurais: 1) aos adquiridos após 1/1/1997, o parâmetro será o VTN; 2) aos adquiridos antes de 1/1/1997, o custo de aquisição será efetivo critério, constante na escritura pública, observado o disposto no artigo 17 da Lei nº 9.249/95 [1].

A despeito da clareza da redação do dispositivo, a RFB exarou uma interpretação restritiva dessa regra, por meio da SC Disit SRRF06 nº 31/2011, estabelecendo que "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". Nesse sentido, se a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital obedecerá ao disposto no § 1º do artigo 418 do RIR/99, por outro lado, se tributada pelo lucro presumido, aplica-se a regra especial e se adota o VTN constante do DIAT.

Causa espécie a distinção trazida pela RFB vis-a-vis a redação do artigo 19 da Lei nº 9.393/96. Ao compulsar os fundamentos da manifestação, se verifica um único argumento, verbis:

"O artigo acima transcrito é a base legal do art. 523 do RIR/1999, dispositivo que está inserido no Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas, Título IV – Determinação da Base de Cálculo, Subtítulo IV – Lucro Presumido, Capítulo II – Ganhos de Capital e Outras Receitas, e que trata do 'Custo do Bem na Alienação de Imóvel Rural', (...)”

Em suma, a razão da distinção realizada é o fato de a regra específica ter sido consolidada pelo RIR/99 no Título relativo às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (o mesmo raciocínio é aplicável às pessoas físicas, pela inclusão dessa regra também no artigo 136 do RIR/99). O entendimento da RFB, se baseia em uma interpretação topológica da consolidação.

A consolidação é alvissareira, por concentrar diversos textos normativos correlatos que, por vezes, se espalham no nosso vasto ordenamento. Trata-se de técnica legislativa de exame, triagem, seleção e reunião de leis em coletâneas, facilitando a sua consulta [2], mas a sua característica principal, conforme estabelecido tanto no artigo 13, §§ 1º e 2º, da LC nº 95/98, é a ausência de modificação do alcance dos dispositivos consolidados, preservando-se o seu conteúdo normativo original, mesmo diante de alterações redacionais. Em outras palavras, a consolidação não se presta a restringir ou ampliar o alcance das normas jurídicas, senão organizar seus textos.

Compulsando a posição do Carf sobre o tema, em poucas decisões, a situação não discrepa.

No acórdão nº 1302-001.841 [3], o contribuinte invoca a aplicação do artigo 19 da Lei nº 9.393/96, mas a relatora rechaça a sua aplicação ao caso, sob o argumento de que "[a] referida disposição integra o Subtítulo IV, destinado a regular a apuração do IRPJ segundo a sistemática do lucro presumido", e que como ela seria optante do lucro real, a apuração se daria pela regra geral. O mesmo raciocínio foi utilizado no acórdão nº 1402-

002.615 [4], ao afirmar que o "o indigitado artigo 19 da Lei referida, encontra-se inserido DENTRO do subtítulo que cuida do Lucro Presumido", mas sem esclarecer por que a decisão não seria aplicável aos optantes pelo lucro real.

Por fim, o acórdão nº 9101-004.068 [5], proferida no mesmo processo do acórdão 1302-001.841, citado acima, adotou exatamente o mesmo argumento topológico da decisão recorrida. Não obstante a aridez que as decisões e a manifestação da RFB trazem sobre o tema, a declaração de voto da conselheira Cristiane Costa, no acórdão da CSRF, talvez nos dê indícios da origem dessa restrição.

Em seu voto, ela afirma que o caput do artigo 19 do Lei nº 9.393/96 não estabelece qualquer ressalva quanto à opção de tributação do contribuinte, para os imóveis adquiridos após 1/1/1997, mas que, em relação ao parágrafo único, "[seria] clara a ressalva para aplicação apenas para pessoas jurídicas 'não tributadas com base no lucro real'. (termo empregado no artigo 17, da Lei nº 9.249/1995)". Eis aqui a origem do equívoco!

Parece-nos que a interpretação da RFB, ainda que de forma não expressa nos acórdãos, nem na SC Disit nº 31/2011, se baseia no argumento de que como o p.u. do artigo 19 da Lei nº 9.393/96 teria restringido a sua aplicação apenas às pessoas não optantes pelo lucro real, para a apuração do ganho de capital dos imóveis adquiridos antes de 1/1/1997, essa limitação se aplicaria também ao caput — o que coincide com a reprodução da regra apenas nos campos do lucro presumido e das pessoas físicas, no RIR/99.

Há aqui duas espécies de equívoco: uma de ordem interpretativa e outra de ordem técnica.

Sob a perspectiva interpretativa, deve-se recordar do artigo 11, III, "c" da LC nº 95/1998, que estabelece caber aos parágrafos expressarem os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida. Interpreta-se o parágrafo à luz do caput, e não o contrário. No caso, se faz o contrário do que a legística e a hermenêutica recomendam, pegando uma suposta exceção estabelecida no parágrafo e extrapolando-a para alcançar também a disposição do caput. Mas esse sequer é o principal problema.

Sob o ângulo técnico, a interpretação da menção ao artigo 17 da Lei nº 9.249/95 como uma restrição implica ignorar todo o contexto de surgimento da referida regra.

A edição do artigo 4º da Lei nº 9.249/95 revogou expressamente a sistemática existente de correção monetária das demonstrações financeiras, com efeitos a partir de 1/1/1996. Até então, as pessoas optantes pelo lucro real poderiam promover a correção monetária dos seus imóveis, com fundamento na Lei nº 7.799/1989 e na Lei nº 8.200/1991. Por outro lado, as pessoas não optantes pelo lucro real (incluindo pessoas físicas) não poderiam realizar essa correção monetária, registrando seus ativos pelo valor de aquisição.

Com o fim da correção monetária do balanço, as pessoas não optantes pelo lucro real seguiriam com seus ativos sem qualquer atualização do seu valor, gerando o risco evidente de, ao se cotejar o valor de aquisição e o valor da alienação, em uma eventual alienação, tributar-se principalmente inflação, e não renda. Para corrigir essa distorção, o artigo 17 da Lei nº 9.249/95 vem precisamente autorizar que essas pessoas, em relação aos bens adquiridos antes do final de 1995, pudessem corrigir o seu custo de aquisição, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.

A função dessa regra é clara: evitar que as pessoas no lucro real tivessem uma vantagem tributária (refletida nos custos de aquisição corrigidos dos ativos) sobre as demais (que mantinham seus ativos pelo valor histórico), gerando distorções na apuração do ganho de capital.

Diante disso, a razão pela qual o artigo 17 da Lei 9.249/95 se refere apenas às pessoas não tributadas pelo lucro real se torna óbvia: as optantes pelo lucro real já corrigiam o valor dos ativos até 1995, com base em outras regras, daí tal mecanismo de neutralização estabelecido pelo artigo 17 da Lei nº 9.249/95 ser destinado apenas àqueles que, até então, não podiam atualizar o valor dos bens. Não havia necessidade alguma de que se fizesse menção às empresas do lucro real, portanto, sob pena de redundância.

Além disso, o p.u. do artigo 19 da Lei nº 9.393/96 em momento algum restringe a disposição às pessoas referidas no artigo 17 da Lei nº 9.249/95, mas apenas determina que se observe a referida regra. Trata-se, à evidência, de uma referência para que não se ignore a correção monetária excepcional estabelecida naquela norma, para as pessoas não optantes pelo lucro real, uma vez que as optantes já teriam feito essa correção até o final de 1995.

Pois bem, analisando o argumento da RFB, verifica-se que ele se baseia exclusivamente na forma como a regra foi estruturada topologicamente dentro do RIR, para dar-lhe uma interpretação mais restritiva do que consta na literalidade do artigo 19 da Lei nº 9.393/96. Por outro lado, é notório que as consolidações são estruturadas no Brasil de modo a refletir o entendimento da Receita sobre a legislação.

Há aqui, tal qual o Barão de Münchhausen ao se puxar para fora do pântano, uma evidente e desconcertante circularidade: a RFB estrutura topologicamente os textos no RIR conforme sua interpretação, e interpreta conforme a posição deles no regulamento!

Paralelamente, sequer uma linha é desenvolvida para explicar como se chegou à interpretação que orientou a elaboração do RIR/99, e que teria o condão de quebrar essa circularidade.

Pela análise do dispositivo, chegamos à conclusão de que essa interpretação provavelmente se baseia em uma leitura duplamente equivocada do p.u. do artigo 19 da Lei nº 9.393/96: a um, por aplicar uma suposta restrição do parágrafo ao caput do dispositivo, invertendo a ordem lógica de aplicação; a dois, por enxergar restrição onde há uma menção do legislador para que se observe a correção monetária especial dos imóveis autorizada aos não optantes do lucro real, já que aos optantes essa faculdade já existia até o final de 1995.

Como se vê, a RFB — e o Carf, por endosso — optou por ocultar, sob um argumento flagrantemente circular, um outro problema, mais grave, que é a discreta adoção de um ponto de partida arbitrário, qual seja a interpretação do p.u. do artigo 19, que ignora todo o contexto normativo em que ele se insere.

O argumento circular e o ponto de partida arbitrário não nos convencem, e tampouco deveriam convencer qualquer um que se debruce desassombrado e tecnicamente sobre a matéria. Tanto é assim que o TRF da 3ª Região, ao analisar essa questão, vem reconhecendo que o artigo 19 da Lei nº 9.393/96 "não diferencia a apuração do imposto de renda com base no lucro real ou no lucro presumido" [6], e que, no tocante ao argumento topológico, "não seria possível avistar exceção implícita (...), de modo a permitir que a essência substancial da regra legal fosse inutilizada por norma regulamentar de apuração de ganho de capital na alienação de bens em geral para a apuração do lucro real" [7].

O tema demanda urgentemente uma reanálise, para que se enfrente com seriedade o fundamento topológico (e a restrição que ele oculta) que, por mais inverossímil que soe, vem sendo contado e recontado por meio dos acórdãos do Carf, como as histórias do Barão de Münchhausen, estas certamente de leitura e desfecho mais agradáveis.

Assim, endossando o raciocínio dos autores do presente artigo, não há razão legal para que haja uma interpretação restritiva não aplicando tal regra de ganho de capital no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real.

Com base em tal premissa, não haveria nem necessidade da redução de capital para venda do imóvel rural na pessoa física se o artigo sobre ganho de capital na venda de imóvel rural fosse devidamente interpretado. O contribuinte nada mais fez do que optar por uma “bola segura” ao reduzir o capital, faculdade que a Lei n. 9.249/95 lhe confere para garantir a segura aplicação do artigo 19 da Lei n. 9.393/96.

Tal qual exposto no item relativo à redução de capital, no qual citamos que há autuações de ganhos de capital na pessoa jurídica ou na pessoa física a depender de qual é a situação que gera uma maior carga tributária, aqui também haverá autuação se a pessoa jurídica vendesse o imóvel rural na pessoa jurídica sem auferir o ganho de capital ou haverá autuação por uma redução de capital abusiva se o imóvel for vendido na pessoa física.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque

Apesar do bem construído voto do Conselheiro Relator, a presente declaração de voto objetiva esclarecer as razões que me levaram a divergir quanto à fundamentação da autuação, tornando-a materialmente nula, conforme propus de ofício durante a sessão de julgamento.

Verifica-se que o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 517/559) fez um longo arrazoado sobre a fundamentação do lançamento, mas o fato base que o justificou está resumido nas seguintes passagens (grifou-se):

O presente procedimento de fiscalização teve origem nas constatações oriundas da Ação Fiscal em face da pessoa física Maria Luiza Zacché Chieppe, que, juntamente com seu cônjuge Aylmer Chieppe, participou da alienação de imóveis rurais de propriedade da pessoa jurídica Fazendinha Ltda. Com base nessa ação fiscal preliminar, **constatamos que a pessoa jurídica autuada lançou mão de planejamento tributário abusivo, com o objetivo de se esquivar ao cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de ganho de capital auferido na alienação de imóveis rurais de sua propriedade.**

...

Diante de tudo o que foi exposto, verificamos que o fluxo temporal entre os fatos aqui analisados demonstra claramente que não foi simples coincidência ou acaso. As decisões e procedimentos foram postos em prática com a **clara finalidade de alienar os imóveis rurais de propriedade da empresa Fazendinha Ltda para a CSU de uma forma que a empresa se esquivasse do pagamento do imposto de renda** que incidiria sobre o ganho de capital auferido na referida negociação.

...

Tudo isso conduz à convicção e identificação **da montagem de um esquema coordenado** para a venda dos terrenos à CSU, de forma planejada, visando à evasão do imposto que deveria incidir sobre o ganho de capital, tendo em vista o que estabelece a legislação tributária. **Dessa forma, o planejamento tributário foi praticado de forma abusiva e não pode ser oposto ao Fisco.**

Esses fatos foram fundamentados pela administração tributária como *planejamento tributário abusivo, abuso de direito, falta de propósito negocial e fraude à lei tributária*, como se vê do citado termo fiscal, com inúmeras citações doutrinárias.

Não obstante, a autoridade lançadora claramente afastou o adequado fundamento jurídico que justificava a autuação, qual seja, afastou a presença de possível *fraude, simulação ou conluio*, que estão indicados no art. 149, VII, do CTN e tipificados objetivamente nas Leis 9430/96 (§ 1º) e 4502/64 (art. 71, 72 e 73).

Tais institutos não estão controvertidos no relato fiscal, pelo contrário, fez-se um grande relato de conteúdo doutrinário, tratando de institutos diversos (abuso de direito, fraude à lei, planejamento tributário abusivo, falta de propósito negocial), mas não há fundamento legal claramente indicado. Parece pretender fundamentar a autuação de forma genérica, sem indicar o dispositivo legal infringido.

Observe-se a confusão conceitual que consta do relato fiscal, onde objetivamente afasta o art. 149 do CTN – e assim afasta a fraude, a simulação e o conluio – e pretende desvirtuar o debate apenas em direção à norma geral antielisiva:

É necessário, a essa altura, com ênfase na sua aplicação no âmbito tributário, que se estabeleça a diferença entre fraude contra a lei (art. 149, CTN) e fraude à lei (art. 116, § único, CTN). Na atividade *contra legem*, verifica-se uma infração direta a uma norma jurídica, ou seja, viola-se a letra da lei, enquanto que na *fraude à lei*, como se viu, não se ataca específica e diretamente a norma fraudada. Pelo contrário, por meio de um procedimento sofisticado, busca-se dissimular a ocorrência da hipótese tributária. Neste caso, realizam-se negócios jurídicos tendentes a contornar a norma de incidência tributária, para que em seu lugar se aplique outra, mais favorável aos resultados pretendidos, impedindo que o fim por ela pretendido se realize.

A fraude à lei tributária, assim, pressupõe a presença de duas normas: uma norma instrumento ou de cobertura, e uma norma tributária fraudada. Opera-se quando um determinado resultado econômico, cuja consecução pelos meios jurídicos normais acarretaria a incidência tributária, é obtido por outros meios jurídicos, que natural e primariamente têm, por objetivo, fins diversos, e que não estão gravados ou o estão de forma mais atenuada. Pode ocorrer, também, que a norma de cobertura declare isento o negócio jurídico, ou suponha a ausência de uma norma de incidência.

Observa-se que tal relato é omissivo quanto à tipificação objetiva da infração, ora afastando a fraude objetiva que está relatada nos autos – onde corretamente se aplicaria o art. 149 do CTN, mas a administração tributária preferiu afastá-lo – ora pretendendo dar um tratamento ao assunto como “fraude à lei”, com conteúdo claramente genérico.

Aliás, esse foi o principal ponto de divergência do voto do ilustre Relator, que acompanha os mesmos fundamentos apontados no lançamento, porém, não indica elementos objetivos relacionados à existência de fraude, simulação ou conluio.

Tal circunstância releva-se verdadeiramente problemática, pois inviabiliza o adequado exercício do direito de defesa. A ausência da adequada fundamentação jurídica relacionada à fraude ou à simulação torna inservível o relato fiscal, pois não bastam que os fatos sejam

expostos, mas as consequências jurídicas deles decorrentes, sob pena de cerceamento ao direito de defesa da parte.

Toda a autuação deve estar completa, sob pena de fulminar o lançamento em seu aspecto material, notadamente no que concerne aos requisitos do art. 142 do CTN, que o conceitua como a atividade privativa do autoridade administrativa para constituir o crédito tributário mediante atos tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A determinação da matéria tributável não é questão apenas de fato, mas também de direito, porquanto exige a adequada indicação do conteúdo jurídico que pretensamente a alcance. É dizer: se o fenômeno da subsunção tributária ocorre no plano lógico da interpretação, ela deve estar demonstrada no lançamento, a fim de permitir que a parte interessada realize sua defesa de forma ampla. Faltando tais elementos, não cabe à parte presumir o que a administração quis dizer quando não disse.

Assim, entendo que há nulidade material do auto de infração, fulminando sua validade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Por se tratar de matéria de ordem pública, propus de ofício o reconhecimento da nulidade, tendo o colegiado afastado a matéria, por maioria de votos.

Considerando que fui vencido nesse ponto, acompanhei o voto do Relator em relação ao mérito, para negar provimento ao Recurso Voluntário, porquanto os demais pontos levavam à mesma conclusão por ele apresentada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque