



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.729128/2017-85
ACÓRDÃO	1101-001.964 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA

FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. ALEGADOS VÍCIOS NO TDPF

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF é instrumento interno da repartição fiscal com vista ao gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal. Eventuais vícios na sua emissão e execução, ou mesmo a sua própria ausência, não afetam a validade do lançamento.

Eventual irregularidade na prorrogação do MPF não implica em nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 171.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VIOLAÇÃO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Eventuais equívocos materiais (por exemplo, erros de escrita ou aritmética) — que, de todo modo, não foram comprovados — são sanáveis no âmbito do próprio procedimento, não caracterizando nulidade do lançamento. O que se exige é que o ato alcance sua finalidade: dar ciência suficiente da exigência e permitir resposta técnica.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

Sociedade em Conta de Participação, ainda que formalmente constituída, criada sem propósito negocial, com objetivo principal de se aproveitar dos benefícios da opção pelo lucro presumido, não produz efeitos perante o Fisco.

Descaracterizada a sociedade em conta de participação, as respectivas receitas devem ser tributadas em nome do Sócio Ostensivo, submetendo-se ao mesmo regime de apuração deste.

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. ATIVO NÃO CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL.

A alienação de imóvel adquirido para uso próprio e, posteriormente, utilizado para locação a terceiros, classificado no ativo imobilizado, sujeita-se a apuração de Ganho de Capital.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO A LEI.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE/SIMULAÇÃO E CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO.

Deve ser mantida a qualificação da multa de ofício quando a autuação demonstrou a caracterização da ocorrência de sonegação fiscal, fraude/simulação e conluio, não havendo como desvincular a qualificação da multa do lançamento efetuado.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada deve observar o Art. 14 da lei 14689/2023 que limitou o montante da multa em autuação fiscal a 100% do valor do crédito tributário apurado.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DE PESSOAS FÍSICAS.

Os administradores, mandatários, prepostos e empregados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, com a solidariedade atribuída às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; ii) por voto de qualidade, em: ii.a) negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho acompanhava o Relator pelas conclusões; ii.b) dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), com base no art. 106, II, 'c', do CTN, c/c as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023 e manter as responsabilidades solidárias, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento ao recurso para afastar a multa e as responsabilidades solidárias. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Edmilson Borges Gomes.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Assinado Digitalmente

Edmilson Borges Gomes – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários (efls. 15371/15407; efls. 14939/14975 e às efls. 15762/15798; 15758/15759; efls.15851/15887) interpostos pelo contribuinte e responsáveis

solidários contra acórdão da DRJ, efls. 15679/15702, que julgou parcialmente procedente impugnações administrativas apresentadas pelo contribuinte e responsável solidário TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA (efl. 13.945/14012), assim como os responsáveis João Gualberto Vasconcelos e José Humberto Souza (fl. 14.430/14498), referente à autuação (efls.02/18), consubstanciado em Relatório Fiscal às efls.19/44, que constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL exigidos contra o contribuinte, no valor de R\$ 32.108.042,19.

Os contribuintes e responsáveis solidários já haviam sido devidamente citados na publicação do acórdão original: JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS em 18/10/2018 (AR, às efls14933); JOSÉ HUMBERTO SOUZA em 18/10/2018 (AR, às efls14934), com apresentação conjunta de recurso voluntário às efls. 15371/15407, em 16/11/2018 (efls.15145); TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA em 18/10/2018 (AR, às efls14935), sem apresentação de recurso voluntário; SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 18/10/2018 (AR, às efls.14936) e protocolou recurso voluntário em 13/11/2018 (efls.14938), às efls. 14939/14975 e às efls. 15762/15798.

Mesmo com a publicação do Acórdão corrigido (efls.15679/15702), em 19/07/2021, houve nova intimação para apresentação de recursos voluntários. Assim, JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS em 23/08/2021 (AR, às efls115710); JOSÉ HUMBERTO SOUZA em 13/08/2021 (AR, às efls.15.709), novamente com apresentação conjunta de resposta à intimação às efls. 15758/15759, juntada em 06/09/2021, em que justificam já terem apresentado a petição recursal à ocasião da decisão recorrida original, reiterando-a às efls.15846 (solicitação de juntada), nas efls.15851/15887; TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA em 18/10/2018 (AR, às efls14935), sem apresentação de recurso voluntário; SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (já adquirida pela HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA efls. 16112), em 09/08/2021 (intimação online, às efls.15708) e protocolou recurso voluntário em 06/09/2021 (efls.15712), às efls. 15714/15750.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

O presente processo trata do lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL em que se exige do impugnante, SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, o valor total de crédito tributário de R\$ 32.108.042,19, conforme detalhamento abaixo:

TRIBUTO	VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ	R\$ 23.946.788,46
CSLL	R\$ 8.161.253,73
Total do crédito	R\$ 32.108.042,19

Os fatos que culminaram com o lançamento deste valores serão sinteticamente descritos a seguir. Conforme consta no relatório fiscal, a fiscalização foi iniciada na empresa ATUAL PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 02.844.190/0001-59), com o intuito de averiguar a correta apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário de 2012.

O procedimento teve início no dia 09/05/2016, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal (fl. 58). Contudo, no decorrer dos trabalhos a autoridade fiscal constatou que as infrações constantes no auto de infração foram cometidas pela empresa SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 02.212.937/0001/56). Sendo assim, no dia 29/08/2017 foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fl. 250) na empresa SERRANA.

Segundo relato da fiscalização, o lançamento foi efetuado em decorrência da alienação de um imóvel denominado IMÓVEL MIGUEL SUTIL que pertencia ao impugnante, em dezembro de 2012. Na época desta operação de venda o imóvel estava alugado ao SUPERMERCADO MODELO LTDA. Para efetuar esta venda o sujeito passivo criou uma Sociedade em Conta de Participação, SCP SANTA ROSA CUIABÁ. Sendo assim, a tributação ocorreu com base no lucro presumido, como se o imóvel estivesse classificado no seu ativo circulante, como mercadoria, utilizando o índice de presunção de 8% (oito por cento).

Ao final da operação apurou um lucro da distribuir no montante de R\$ 32.158.847,00. A fiscalização, analisando os fatos ocorridos na época, chegou a conclusão que a forma de tributação utilizada pelo sujeito passivo não seguiu os preceitos legais, onde o contribuinte objetivava exclusivamente a economia tributária indevida. Para demonstrar tal alegação, a autoridade fiscal enumerou o seguinte:

- 1- Demonstrou, através do contrato social das empresas envolvidas que elas têm controle comum, ou seja, possuem o mesmo quadro societário;
- 2- Que o IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi adquirido em 30 de junho de 2000 pela empresa SERRANA. Que em 05 de setembro de 2008 foi alienado à empresa ATUAL pelo valor de R\$ 7.796.369,31. Salientando que a escritura só foi efetuada no dia 13 de março de 2013, após a venda do mesmo imóvel para a CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (GRUPO PÃO DE AÇÚCAR).
- 3- Em 12 de novembro de 2012 a empresa ATUAL, através de uma escritura pública de Dação em Pagamento, por não ter cumprido o pactuado na escritura de compra e venda, devolveu o imóvel à empresa SERRANA pelo valor de R\$ 7.009.114,13.
- 4- Que a empresa SERRANA, objetivando o venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL para o GRUPO PÃO DE AÇÚCAR, utilizou uma Sociedade em Conta de Participação (SCP SANTA ROSA CUIABÁ).

Nesta SCP a empresa SERRANA figurou como sócia ostensiva e os sócios João Gualberto Vasconcelos e José Humberto Souza figuraram como sócios participantes. A fiscalização ressaltou que o sócio ostensivo aportou 99,91% do capital, que foi integralizado com o IMÓVEL MIGUEL SUTIL; e que os sócios participantes aportaram 0,07% e 0,02% do capital; ou seja, de forma atípica a uma SCP, o sócio ostensivo é quem aportou a quase totalidade dos recursos na formação da sociedade e os participantes foram os sócios majoritários da empresa SERRANA.

- 5- Que o IMÓVEL MIGUEL SUTIL sempre esteve classificado no ativo imobilizado, tanto na empresa ATUAL como na SERRANA; que no momento da criação da SCP Santa Rosa, imediatamente antes da venda do mesmo, foi classificado como ativo circulante.

6- A fiscalização constatou que ocorreram notificações da empresa ATUAL ao MERCADO MODELO, que alugava o imóvel, e aos sublocatários, no intuito de registrar o não interesse pela compra do imóvel e mencionando contatos anteriores. Também há registro de pagamento a corretores de imóveis no valor de R\$ 1.000.000,00, conforme contrato de compra e venda, o que demonstra que já havia o interesse na venda do imóvel.

7- No relatório fiscal a autoridade fiscal procurou enfatizar a relação de proximidade entre as duas empresas, SERRANA e ATUAL. Segue trecho do relato (fls.25 e 26): “No caso do IMÓVEL MIGUEL SUTIL, objeto deste lançamento, fica bem evidente que o negócio entre a SERRANA e a ATUAL jamais seria realizado entre empresas independentes. Como dito, o pagamento do valor acordado foi dividido em parcelas que não foram pagas, não houve cobrança de encargos das parcelas em mora, o imóvel foi devolvido um mês antes da alienação para terceiros, por um valor substancialmente inferior ao valor da venda, e as escrituras de alienação e dação só foram registradas após a venda para terceiros. ... No caso em tela e nos termos do artigo 1.227 e do parágrafo 1º do artigo 1.245, da Lei nº 10.406/2002 (código civil), que dispõem que enquanto não se registrar o título translativo o alienante continua a ser havido como dono do imóvel, O IMÓVEL MIGUEL SUTIL continuou a ser de propriedade da SERRANA até a venda do mesmo para o GRUPO PÃO DE AÇÚCAR, não podendo ser considerada a transferência do mesmo da ATUAL para a SERRANA como aquisição de um bem para revenda, uma vez que este, sempre esteve classificado como ativo imobilizado, o que não poderia ser diferente. Somente após a concretização da alienação para terceiros é que as mencionadas escrituras foram registradas, para “regularizar” a ida e vinda do bem. Este planejamento só foi possível graças as operações não usuais, lastreadas no controle comum das empresas. Na realidade, como dito no comunicado da SERRANA ao Banco do Brasil, esta transação se constituiu numa mera transferência contábil entre empresas do mesmo grupo.”

8- Que a empresa SERRANA não desempenha e não desempenhou, de fato, a atividade imobiliária, notadamente, de compra e venda de imóveis, em que pese possua no rol de suas atividades a compra, venda, aluguel e arrendamento de bens imóveis, máquinas e equipamentos. Ela desempenha, essencialmente, a atividade de supermercado, utilizando o nome fantasia HIPERIDEAL.

9- A SERRANA no período de 2012 a 2016, não vendeu nenhum imóvel para terceiros. O único imóvel alienado foi o IMÓVEL MIGUEL SUTIL. Que os demais imóveis alienados, conforme informação do próprio contribuinte, foram alienados no ano de 2016 e foram transferidos para a empresa ATUAL, sendo que todos eles estavam classificados no ativo imobilizado da empresa. Além disso, no período de 2008 a 2010, conforme planilha apresentada pelo contribuinte, o único imóvel alienado para terceiros estava classificado no imobilizado.

10- A autoridade fiscal elaborou um demonstrativo das receitas auferidas pelo sujeito passivo, extraídas dos balancetes, abrangendo o período de 2009 a 2016 (fls. 27 a 29). Teceu os seguintes comentários:

Conta	2012	2011	2010	2009
RECEITA OPERACIONAL	222.722.007,89	155.714.297,48	191.107.920,09	147.953.465,93
REVENDA MERCADORIAS	149.895.520,92	129.361.185,17	158.491.467,14	120.281.187,80
VENDA A VISTA	143.846.683,86	123.604.100,77	134.911.197,66	107.649.804,70
VENDA A PRAZO	6.048.837,06	5.757.084,40	23.580.269,48	12.631.383,10
ECF				
NOTA FISCAL				
OUTRAS RECEITAS	49.042.923,89	4.251.289,56	5.422.633,80	3.528.632,11
BONIFICACAO/ACORDO COMERCIAL	3.680.413,58	3.308.710,58	4.406.875,01	2.116.520,22
RECEITAS DIVERSAS	43.582.031,08	895.096,47	980.712,68	1.383.685,24
RECEITA VENDA DE IMOVEIS				
GANHO EQUIVALENCIA PATRIMONIAL				658.778,20
RECEITA ALIENACAO IMOVEL SAC SANTA ROSA	42.000.000,00			
RECEITA GANHO ALIENACAO DE BENS		92.003,00		
SERVIÇOS PRESTADOS	46.574,48	70.625,09	250.890,21	112.923,28
RECEITA REF. NOTA DEBITO	291.696,97	183.941,33	142.200,69	224.654,96
ALUGUEIS DE IMOVEIS	914.545,25	422.163,87	342.615,04	264.430,65
OUTRAS RECEITAS	271.268,72	68.512,97	141.548,60	34.751,87
OUTROS CREDITOS	57.788,97	57.850,21	103.416,36	21.564,80
CREDITO ICMS	156,69		41,78	65.020,72
CREDITO DE ALUGUEL				1.560,76
RECEITAS FINANCEIRAS	5.631.280,46	4.933.637,46	4.074.958,76	4.125.909,01
RECEITA ATIVIDADE IMOBILIARIA				
RECEITA DE ALUGUEL DE IMOVEIS				
DEDUÇÕES RECEITAS ATIVIDADE IMOBILIARIA				
RECEITA SOBRAS DE CAIXA	16.647,45	19.817,05	24.324,06	21.082,96

Conta	2016	2015	2014	2013
RECEITA OPERACIONAL	374.232.742,86	289.026.676,85	234.799.474,85	204.295.456,68
REVENDA MERCADORIAS	309.436.506,71	242.640.603,91	198.032.149,09	173.482.480,90
VENDA A VISTA	293.891.583,01			168.927.860,97
VENDA A PRAZO	15.544.923,70			4.554.619,93
ECF		236.334.983,25	187.139.685,51	
NOTA FISCAL		6.305.620,66	10.892.463,58	
OUTRAS RECEITAS	16.443.799,28	11.632.641,64	9.662.606,82	7.374.483,55
BONIFICACAO/ACORDO COMERCIAL	9.914.573,43	9.130.970,38	7.439.539,11	5.117.879,52
RECEITAS DIVERSAS	4.979.875,71	1.458.017,14	1.464.525,79	1.715.153,62
RECEITA VENDA DE IMOVEIS	2.741.987,80			
GANHO EQUIVALENCIA PATRIMONIAL				
RECEITA ALIENACAO IMOVEL SAC SANTA ROSA				
RECEITA GANHO ALIENACAO DE BENS				
SERVIÇOS PRESTADOS	1.228.733,65			
RECEITA REF. NOTA DEBITO	452.365,67	440.095,16	394.488,73	337.657,22
ALUGUEIS DE IMOVEIS	335.295,74	879.412,64	769.454,63	826.262,33
OUTRAS RECEITAS	220.081,15	138.509,34	300.582,43	551.104,65
OUTROS CREDITOS				
CREDITO ICMS	1.411,70			129,42
CREDITO DE ALUGUEL				
RECEITAS FINANCEIRAS	12.232.892,88	9.056.070,45	7.678.933,53	6.216.227,15
RECEITA ATIVIDADE IMOBILIARIA	826.879,37			
RECEITA DE ALUGUEL DE IMOVEIS	756.872,40			
DEDUÇÕES RECEITAS ATIVIDADE IMOBILIARIA	70.006,97			
RECEITA SOBRAS DE CAIXA	41.093,71	23.592,37	20.452,38	18.854,75

“Com relação aos demonstrativos acima, cabe alguns comentários: a venda de bens registrada no ano de 2011, refere-se a ganhos na venda de caminhões, conforme conta do RAZÃO anexa. Em 2016, as receitas de venda de imóveis corresponderam a vendas dos imóveis do ativo imobilizado para a empresa do grupo, ATUAL.

Coincidentemente, as vendas foram realizadas a partir de maio de 2016, após o início da fiscalização. Com relação ao ano de 2010, quando os imóveis denominados de ITAPUAN, OGUNJÁ e PITUBA (Loteamento Vela Branca), foram alienados para a empresa ATUAL, pelos valores de R\$ 1.100.000,00, R\$

2.000.000,00 e 7.000.000,00, respectivamente, não há registro de receitas oriundas da venda destes imóveis. Isto porque estes, foram submetidos à apuração do GANHO DE CAPITAL e obtiveram prejuízo, de acordo com a conta contábil de número 420501001 – GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE BENS.

Este fato demonstra, de forma inequívoca, que o próprio contribuinte reconhece que as vendas dos imóveis não representam o exercício da atividade imobiliária, portanto, não é uma receita operacional.

Também reforça a não usualidade nas operações comerciais, uma vez que houve prejuízo nas três operações, realizadas entre as empresas relacionadas. Outro ponto a destacar se refere às receitas classificadas como da atividade imobiliária, no ano de 2016, que se resumiram a receitas de aluguel. Observamos o registro de dois valores oriundos de aluguéis. Na realidade se trata das mesmas origens de receitas, a diferença é que o valor de R\$ 335.295,74, corresponde ao período de janeiro a abril e o valor de R\$ 756.872,40, refere-se aos meses de maio a dezembro de 2016, período após o início da fiscalização.

Deste modo, não pode uma empresa que não desempenha a atividade imobiliária, simplesmente reclassificar um bem do Ativo Imobilizado para o circulante para não pagar o ganho de Capital.

Prosperando este entendimento, ninguém pagará o Ganho de Capital. De outro modo, uma empresa do ramo imobiliário, tributada pelo Lucro Real, poderá classificar seus bens destinados a revenda no imobilizado para não pagar o PIS e COFINS, se assim for conveniente.

Destarte, resta claro que a empresa SERRANA não desempenhou a atividade imobiliária de compra e venda de imóveis, incorporação, etc., no período de 2009 a 2016, período que engloba o Fato Gerador dos tributos lançados neste Auto de Infração. Coincidentemente, como dito, no ano de 2016, ano de início da fiscalização, passou a classificar suas receitas de aluguéis como da atividade imobiliária, a partir do mês de maio, mês de início da fiscalização.

Ora, o simples fato de a empresa possuir no seu rol de atividades a atividade imobiliária, bem como classificar as receitas de aluguéis como receitas imobiliárias não pode ser determinante para comprovar o desempenho desta atividade.

Resta claro que não houve a habitualidade na compra e venda de imóveis que comprovasse o exercício desta atividade. Por outro lado, na empresa ATUAL, o IMÓVEL MIGUEL SUTIL sempre esteve classificado no ativo imobilizado, nunca ficou disponível como imóvel para revenda (BALANCETES E RAZÃO)."

Após estas constatações, a fiscalização enumerou diversos atos normativos que impedem a transferência dos bens do imobilizado para o circulante, com o objetivo de venda de mercadoria, quando a empresa não exerce a atividade imobiliária de fato.

Além de citar o Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978 que define que os imóveis destinados a locação devem ser classificados no ativo imobilizado; e, o Parecer Normativo CST nº 03/1980, que estabelece que para os efeitos do imposto de renda, os bens que se destinam à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica devem permanecer classificados em contas de ativo permanente até o momento da sua alienação,

baixa ou liquidação. A autoridade fiscal defende a tese de simulação na criação da SCP Santa Rosa Cuiabá.

Afirma que a formação desta SCP não teve nenhuma lógica comercial, uma vez que o sócio ostensivo é quem arcou com quase a totalidade do seu capital (99,91%), quando o lógico, considerando a natureza de uma SCP, é que os sócios participantes, detentores do capital, utilizassem a estrutura e expertise do sócio ostensivo para promoverem um negócio. Além disso, os sócios participantes teriam que agregar algo novo, como uma patente, uma especialização, por exemplo.

Algo que não ocorreu no caso em análise. Conclui que (fl. 32): “As empresas têm o direito de, nas opções de caminhos lícitos, escolher o que lhes traga maior economia tributária. Porém, esta escolha não pode ser consubstanciada em práticas de condutas ilícitas. Neste sentido, a criação de uma SCP sem um fundamento societário ou comercial, nos moldes em que foi criada, fere a princípios do nosso código civil, representando um ato jurídico simulado, previsto no artigo 167 da Lei nº 10.406/2002.

Destarte, fica claro e evidente que a SCP não teve outro objetivo senão o de lesar a Fazenda Nacional, se beneficiando de uma economia tributária indevida, uma vez que tributou a venda do imóvel com base no Lucro Presumido, como se o mesmo fosse uma mercadoria, utilizando o índice de presunção de 8%. Caso tivesse tributado diretamente na empresa SERRANA, que seria o correto, estaria submetida ao Lucro Real e, portanto, não se beneficiaria do índice de presunção de apuração do lucro, independentemente de ser uma receita operacional ou não, ressaltando que neste ano-calendário a empresa obteve lucro tributável.”

Sendo assim, a fiscalização efetuou a tributação da alienação do IMÓVEL MIGUEL SUTIL diretamente na empresa SERRANA, com base no lucro real anual, desconsiderando a apuração efetuada através da SCP, apurando o resultado não operacional nos moldes do Art. 418 do Decreto nº 3.000/99, obtendo os valores: Valor da alienação do imóvel —> R\$ 42.000.000,00 Valor contábil depreciado —> (R\$ 7.020.553,00) Resultado não operacional —> R\$ 34.979.447,00

Em apuração decorrente, a autoridade fiscal calculou o valor devido da CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, em conformidade com a Lei nº 8.981/95. Art. 57; Lei nº 9.249/95, Art. 2º e Lei nº 9.430/96, Art. 28. Ressalta-se, conforme demonstrado no Auto de Infração, os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo referente ao IRPJ e CSLL, recolhidos em decorrência da alienação do IMÓVEL MIGUEL SUTIL foram aproveitados na apuração dos valores devidos no lançamento objeto deste processo.

A fiscalização conclui que houve planejamento tributário abusivo por parte do impugnante. Afirma que o sujeito passivo, utilizando-se do controle comum das empresas, com o único propósito de economia tributária, praticou planejamento tributário abusivo, que se consubstanciou em evasão fiscal. Aliado a isto, o sujeito passivo quis demonstrar que exercia a atividade imobiliária de compra e venda de imóveis.

No caso em tela, considerando a prática de ato simulado, a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150% prevista no Art. 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/96. Por fim, com base no Art. 124, inciso I e Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66, a autoridade fiscal considerou como responsáveis tributários as pessoas físicas João

Gualberto Vasconcelos (CPF nº 885.404.058-49) e José Humberto Souza (CPF nº 104.239.075-49); e a pessoa jurídica TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA (CNPJ nº 04.188.335/0001-36). Argumenta que (fl. 38):

“Com a venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL, tributada pelo LUCRO PRESUMIDO, utilizando o índice de presunção de 8%, a SCP obteve um lucro de R\$ 32.158.847,00 (trinta e dois milhões, cento e cinquenta e oito mil oitocentos e quarenta e sete reais), muito superior ao devido. Este lucro foi capitalizado pela empresa SERRANA, conforme a 28ª alteração do seu contrato social, ocorrida em 30 de setembro de 2013. Cabe registrar que até aqui, a empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS possuía 94,95% do capital da empresa SERRANA. Entretanto, através da 29ª alteração do Contrato Social, a empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS se retira da sociedade transferindo suas cotas para os sócios JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS e JOSÉ HUMBERTO SOUZA.

Destarte, ao final do processo, os senhores aqui mencionados foram os maiores beneficiários da venda do imóvel com base em ato simulado, resultando em fraude ao fisco, obtendo um lucro a distribuir maior do que o devido.”

Da impugnação

Inconformado com o auto de infração o impugnante apresentou sua impugnação (fl. 13.943) no dia 18 de dezembro de 2017.

Esta impugnação abrange também um dos responsáveis solidários, a empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA (CNPJ nº 04.188.335/0001-36).

Assim como, no dia 20 de dezembro de 2017 os demais responsáveis, João Gualberto Vasconcelos (CPF nº 885.404.058-49) e José Humberto Souza (CPF nº 104.239.075-49), apresentaram impugnação (fl. 14.430) ao lançamento.

As impugnações apresentadas neste processo possuem o mesmo teor. Em síntese o impugnante argumenta que o auto de infração deve ser julgado completamente improcedente, pois é legítimo e legal a criação de uma SCP como ferramenta de planejamento tributário; além de ter adotado procedimento contábil e fiscal na venda do imóvel legalmente válido.

Num primeiro momento o impugnante alega nulidade do auto de infração em razão de fiscalização anterior ao termo de distribuição de procedimento fiscal. Alega que o procedimento fiscal iniciou-se no dia 09/05/2016, na empresa Atual e que passados 120 dias a ação fiscal não foi encerrada em relação a Atual e o auditor fiscal responsável apoderou-se dos elementos auditados para instaurar uma ação fiscal contra a empresa Serrana, no que ficou denominado “conversão” de procedimento fiscal. Ressalta que não há previsão na Portaria RFB 1687/2014 para o procedimento de “conversão de ação fiscal”.

Reitera que o conteúdo do Termo de Início do Procedimento Fiscal já revela, por si só, que aquele não foi o início da ação fiscal contra a empresa Serrana. Outra nulidade destacada pelo autuado refere-se a inobservância ao Art. 142 do Código Tributário Nacional. Afirma que a fiscalização deixou de determinar de forma diligente, legítima e dentro dos parâmetros legais o montante dos tributos lançados de ofício, na medida em que, em detrimento da verdade material, deixou de considerar os valores apurados a título de contribuição ao PIS e COFINS, não contemplando os requisitos de certeza e liquidez indispensáveis ao lançamento tributário.

Completa que a fiscalização no momento de apuração dos valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL deixou de considerar em sua deduções os valores recolhidos a título de PIS e COFINS incidentes na operação de venda do bem imóvel MIGUEL SUTIL. Analisando o mérito da questão, o impugnante contestou a surreal narrativa dos fatos no auto de infração. Alega que a autoridade fiscal narrou os fatos insinuando que a relação das empresas SERRANA e ATUAL seriam inusuais, comparando com uma relação com terceiros.

Tratando de forma obscura uma relação de grupo empresarial pública e notória. Defende que é evidente, pública e notória a relação de identidade de sócios entre as empresas ATUAL e SERRANA. Que, ao contrário do relatado no procedimento fiscal, a relação entre as empresas sempre foi tratada com muita naturalidade, seja diante de terceiros seja diante do próprio fisco. São empresas do mesmo grupo empresarial.

Por considerarem empresas do mesmo grupo empresarial, o impugnante justifica todo o histórico de venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL entre as empresas SERRANA e ATUAL (fls. 13.962 a 13.966):

“1. O —Imóvel Miguel Sutil foi adquirido no ano de 2000 pela SERRANA, quando exerceu atividade econômica na cidade de Cuiabá, tendo sido este um ponto comercial (um supermercado). Finalizado os compromissos contratuais que estabeleciam cláusula de não concorrência na Bahia, a SERRANA pôde voltar a exercer atividade econômica neste Estado.

2. Com isso, em 2008, pretendeu alocar o bem na ATUAL, patrimonial do grupo empresarial, como uma definição estratégica, daquele momento, de redução de riscos da atividade econômica. Foi essa motivação da lavratura da escritura pública datada de 05 de setembro de 2008, quando, também, o imóvel foi contabilizado na ATUAL.

3. Aconteceu que, por desconformidade interna de procedimento, a escritura pública lavrada não foi levada a registro no Cartório de Registro de Imóveis, o que o grupo empresarial só detectou em auditoria procedimental interna realizada em 2012. Registre-se, aqui, que, ao contrário do que a narrativa do fiscal tenta induzir, este fato não é incomum em um contexto de grupo empresarial, no qual os riscos da ausência de registro da escritura são nada expressivos.

4. Como narrado, no segundo semestre de 2012, face a uma auditoria procedimental interna, verificou-se que o imóvel – embora contabilmente estivesse alocado na ATUAL e embora lavrada a referida escritura pública - não havia sido juridicamente transferido para a SERRANA, vez que a escritura pública não fora levada a registro. Percebeu-se, também, que a ATUAL não havia realizado o desembolso – fato, de novo, nada incomum em um contexto de grupo empresarial, no qual os riscos do não recebimento do preço são nada expressivos.

5. Assim, em outubro de 2012, a ATUAL decidiu por realizar a devolução contábil à SERRANA por meio da competente escritura de dação em pagamento, uma vez que não havia sido realizado nenhum desembolso referente ao pagamento da operação de compra e venda. Aqui, um ponto é necessário ser destacado. A situação comercial da época, incluindo a locação então vigente com o Supermercado Modelo (e a sua situação econômica) além do fato de o imóvel estar em outro estado – no qual a SERRANA não exercia mais atividade

econômica, fez a SERRANA considerar a busca por investidores mais significativos, o que, naquele momento, apenas se cogitava em potencial.

Os pressupostos claramente percebidos pela análise realizada pelos setores contábil, fiscal e jurídico do grupo econômico foram:

(a) levar em consideração a intenção pela busca de investidores;

e, (b) visualizar este negócio de forma individualizada, uma vez que, em 2012, a SERRANA já era um forte agente econômico no setor de comércio varejista na Bahia. Ressalte-se, neste ponto, que a SERRANA sempre possuiu a atividade imobiliária como objeto social (e a racionalidade disso ficará demonstrada no item III abaixo). Foi aqui que surgiu, também, a opção pela constituição de uma sociedade em conta de participação (SCP), para individualizar o negócio do ponto de vista gerencial, considerando a intenção, à época, de busca de investidores(voltaremos, também, a este ponto no item IV abaixo).

6. Nesse passo, em novembro de 2012, foi lavrada a escritura de dação em pagamento (Doc_comprobatórios) e constituída a sociedade em conta de participação (Doc_comprobatórios), tendo a SERRANA como sócia ostensiva, e os sócios João Gualberto e José Humberto como sócios participantes.

7. Em 11 de dezembro de 2012, foi assinada a promessa de compra e venda do imóvel com a Companhia Brasileira de Distribuição (Doc_comprobatórios).

Neste momento, diferente do que narra o relatório fiscal, a SERRANA não alienou o imóvel nesta data, apenas prometeu alienar. Esta é mais uma imprecisão técnica do relatório fiscal. O que foi subscrita foi uma promessa de compra e venda, fruto de uma oportunidade comercial que, segundo entendeu a SERRANA, faria muito sentido aproveitar. Frise, aqui, a elucubração do relatório fiscal quando deduz, ser —pouco crível que um imóvel neste valor tenha sido vendido no período de um mês|| (página 6).

Primeiro, repita-se, foi assinada uma PROMESSA de compra e venda, o que, na legislação civil significa o compromisso de firmar um contrato futuro⁵.

Segundo, se bem analisada a promessa, se verificará que sequer houve tempo de realização de avaliações preliminares, e, com isso, a promessa foi firmada sob condições resolutivas (!) justamente em razão da oportunidade inesperada do negócio.

Senão vejamos:

Cláusula 1ª - O preço certo e ajustado da presente promessa de venda e compra, tendo por objeto o imóvel supra descrito e caracterizado é de **R\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de reais)**, que será pago pela **COMPRADORA** à **VENDEDORA** da na forma do cronograma abaixo:

a) R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais), no prazo de até **45 (quarenta e cinco) dias** contados da data de assinatura do presente pelos representantes legais da **VENDEDORA**, desde que cumpridas as seguintes condições resolutivas:

c) R\$ 36.000.000,00 (trinta e seis milhões de reais), no prazo de até **30 (trinta) dias** contados do efetivo pagamento da parcela pactuada na

letra "a" supra, desde que cumpridas as seguintes condições resolutivas:

Se bem analisado, portanto, a promessa de compra e venda, a autuação entenderia que NÃO é pouco crível a oportunidade comercial realizar-se no tempo em que foi realizada, tendo sido adotado os mecanismos legais para assegurar as partes dos riscos envolvidos.

8. Daí, dada a oportunidade comercial, e tendo esta oportunidade aparecido no formato de compra do imóvel, a SERRANA, novamente, acionou a equipe contábil, fiscal e jurídica do grupo econômico para análise do planejamento tributário a ser adotado na efetivação da venda. As condições legais e contábeis, tendo em vista o imóvel já estar alocado no estoque da SCP, e em razão de a SERRANA deter, como de fato sempre deteve, a atividade imobiliária em seu objeto empresarial (se voltará a este ponto no próximo tópico), fora desenhada dentro do escopo legal a venda questionada na autuação."

O impugnante defende a tese que a venda do imóvel deveria ser tributada como receita operacional, pois na SCP Santa Rosa Cuiabá o bem estava classificado como "revenda". Que a alocação do imóvel na SCP teve por racionalidade a pretensão de obtenção de eventual investidor em potencial no futuro.

Reitera que a empresa SERRANA sempre teve a atividade imobiliária no seu objeto social, conforme comprovado por meio de seu contrato social. Com relação a realização do negócio via Sociedade em Conta de Participação, SCP Santa Rosa Cuiabá, argumenta que foi legal e cumpriu todos os termos da legislação.

Afirma que as sociedades em conta de participação não precisam atender aos requisitos listados pelo fiscal.

Alega que não é vedado legalmente o fato dos sócios partícipes possuírem participação aquém do ostensivo. Ressalta que caso a organização societária se enquadre nos limites legais, não cabe ao Estado margem de interpretação; ele deve apenas aplicar a lei, respeitando os direitos de escolha que os particulares detêm conforme alternativas legais.

Afirma que a empresa SERRANA, enquanto sócia ostensiva da SCP Santa Rosa, cumpriu suas obrigações contábeis e fiscais prestando todas as informações pertinentes em sua declaração de rendimentos, indicando os valores a pagar do IR e da CSLL da SCP. Que, como legalmente autorizada pela legislação, a SCP optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Argumenta que o critério adotado pela empresa ao efetuar a classificação do bem IMÓVEL MIGUEL SUTIL, recebido através de dação em pagamento, diretamente em conta do estoque não encontra nenhum óbice contábil ou fiscal, vez que se trata de bem que não se encontrava classificado dentro da empresa. Reitera que o retorno do imóvel ao patrimônio da empresa SERRANA não desconfigura a anterior perda de propriedade. Ou seja, ele deixou de ser de sua propriedade e posteriormente houve a sua devolução. Assim, o impugnante possuía liberdade de registrar a sua nova propriedade (IMÓVEL MIGUEL SUTIL) na conta estoque, como mercadoria vinculada a sua atividade imobiliária. Ainda que a SERRANA não pratique a atividade de compra e venda de imóveis de forma recorrente, pode, de acordo com o seu objeto, previsto em contrato social, realizar a prática regular de tais atividades. Vez que há no ordenamento a possibilidade de a empresa que desempenha atividade imobiliária efetuar a classificação de um bem imóvel em seu ativo circulante – estoque.

O impugnante rebate a tese de simulação suscitada pela auditoria fiscal quando argumenta que a empresa ATUAL exerce atividade de compra e venda de imóveis e outros bens duráveis; que seria plenamente possível e igualmente legal a realização da venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL através da citada empresa.

Neste ponto, por tratar-se de empresa que também exerce atividade imobiliária e que em diversas ocasiões operacionalizou a venda de imóveis do grupo econômico, vê-se que, não precisaria a empresa SERRANA, agir de má-fé, conforme tenta fazer parecer o auditor fiscal, para efetuar a tributação da venda do imóvel MIGUEL SUTIL nos moldes em que esta foi realizada.

Além da empresa Atual optar, com base na sua escrituração contábil, o regime de tributação pelo lucro presumido.

Afirma que (fl. 13.991) : “O que ocorreu no presente caso foi a adoção de planejamento tributário devidamente fundamentado o que, como é conhecimento desta administração pública, nada mais é do que a opção pela aplicação de normas que possibilitem a minoração no recolhimento de tributos. Trata-se, pois, de um DIREITO do contribuinte que pode estruturar seus negócios, procurando a diminuição dos custos, através da aplicação da lei.”

Ressalta que houve prática abusiva por parte da fiscalização (fl. 13.996): “Assim pode-se afirmar sem sombras de dúvidas que a única pratica abusiva que se verifica no auto de infração deve ser imputada a autoridade lançadora que, sem qualquer respaldo na lei, sem apresentar qualquer comprovação concreta e irrefutável de suas alegações foge completamente aos ditames legais, afastandose assim dos limites de sua atividade, que é – ou pelo menos deveria ser – vinculada à estrita legalidade.”

Contesta a aplicação da multa majorada de 150%. Argumenta que o nosso ordenamento jurídico exige que o intuito de simulação e fraude, para fins de aplicação da multa majorada, seja EVIDENTE, que aflore com tal certeza e clareza que não se possa suscitar qualquer dúvida sobre a má-fé dos atos e negócios

jurídicos praticados pela empresa; cabendo nesta hipótese à administração tributária, apresentar provas objetivas, conclusivas e irrefutáveis acerca da conduta configurada, e não simples suspeitas e elucubrações.

Cita decisões do CARF nesse sentido. Completa alegando que esse entendimento foi consolidado pelas súmulas (fl. 14.001) do CARF nº 14 e 25, que expressamente afastam a aplicação de multa qualificada nos casos em que a autoridade administrativa indica apenas a existência de presunção legal de omissão de rendimentos, sem comprovar o evidente intuito de fraude do contribuinte.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010).

O contribuinte traz a tese de vedação ao confisco. Onde a aplicação da multa de 150% é absolutamente desproporcional e confiscatória. Com relação a responsabilidade pessoal dos sócios, defende que (fls. 14.009 e 14.010):

“Para além da obrigatoriedade de comprovação oriunda da inteligência do artigo 135, III, do CTN, conforme acima explanado, sabe-se que durante o curso do processo administrativo incumbirá ao interessado o ônus de demonstrar a ocorrência de qualquer ato que justifique as alegações de fato e de direito que consubstanciam seu lançamento.

Assim, como já adiantado acima, existindo qualquer dúvida acerca da ocorrência do fato gerador da relação tributária, cabe ao fisco o ônus de provar o fato jurídico (constitutivo, extintivo ou modificativo) que suscita.

A esse despeito, deve ser lembrado que o principal fundamento do lançamento ao qual se pretende imputar responsabilidade dos sócios administradores é a suposta existência de planejamento tributário abusivo, que teria ocasionado evasão fiscal. Ocorre que, o que ocorrera de fato foi a minoração da carga tributária da empresa, em decorrência de adoção de planejamento tributário que se deu rigorosamente nos termos da lei, razão pela qual, não há que se falar em procedimento tributário abusivo, na forma de evasão fiscal.

Como se vê, trata-se de questão extremamente delicada, em que os sócios administradores se encontram sujeitos à conclusão e beira os limites entre a legalidade e a equivocada interpretação de abusividade.

Contudo, não devem haver dúvidas de que tendo agido dentro dos limites da lei, ainda que visando apenas a redução da carga tributária, deverá ser reconhecido o planejamento tributário traçado.

Desta forma, cumprida a lei de regência, nada há que se falar em procedimento abusivo por parte do contribuinte, e foi exatamente o que ocorreu no presente caso, em que a SERRANA, seguindo orientações de consultoria fiscal, se valeu

planejamento tributário para orquestrar alienação de bem com minoração da carga tributária.”

Por fim, diante do exposto o impugnante requer:

(i) seja admitida e integralmente acolhida a presente impugnação, para que seja julgada e reconhecida a NULIDADE do auto de infração de IRPJ e CSLL;

(ii) na hipótese remota de não serem reconhecidas as nulidades apontadas, requer seja julgado integralmente IMPROCEDENTE o presente auto de infração de IRPJ e CSLL, que totalizam o insubsistente crédito tributário no valor de R\$ 32.108.042,19, diante da completa legitimidade do planejamento tributário adotado; e da legalidade e legitimidade do procedimento contábil e fiscal adotado pela empresa na alienação do imóvel —MIGUEL SUTIL;

(iii) caso seja mantido o lançamento fiscal, afastar, diretamente, a responsabilidade pessoal dos sujeitos passivos JOSÉ HUMBERTO SOUZA e JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS, em razão de inexistir responsabilidade (não configuração dos requisitos do art. 135 CTN), assim como afastar a responsabilidade da empresa TOTAL PARTICIPAÇÃO LTDA., diante da inexistência de fraude, simulação, ou evasão fiscal;

(iv) sucessivamente, na eventualidade de ser mantido, integral ou parcialmente o presente lançamento, requer seja julgada ilegal a aplicação de multa qualificada diante da não comprovação de dolo, fraude ou simulação. Em assim não entendendo, requer seja minorada a multa aplicada tendo em vista o seu caráter confiscatório. Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, com a realização de diligência, bem como juntada de novos documentos, inclusive, para apresentação da tradução juramentada de documentos, pareceres, enfim, tudo quanto necessário para atendimento ao princípio da verdade material.

Da revisão do acórdão

No dia 29 de agosto de 2018, esta 5ª Turma de Julgamento da DRJ02/Belém, emitiu o Acórdão nº 01-35.587, julgando procedente em parte e mantendo o crédito tributário em litígio, afastando, apenas, a responsabilidade da empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA. Eis que o DISOR-CEGAP-CARF-CA01 emitiu Despacho de Encaminhamento (fl. 15.676) devolvendo os autos à apreciação deste órgão julgador no sentido de observar as providências necessárias para a interposição de recurso de ofício, tendo em vista que a decisão de primeira instância excluiu a responsabilidade de um dos solidários e o crédito tributário deste processo ultrapassa o limite estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

LAPSO MANIFESTO. ACÓRDÃO REVISOR.

Revisa-se o acórdão que não previu a obrigatoriedade para apresentação do recurso de ofício.

NULIDADE. ALEGADOS VÍCIOS NO TDPF

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF é instrumento interno da repartição fiscal com vista ao gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal. Eventuais vícios na sua emissão e execução, ou mesmo a sua própria ausência, não afetam a validade do lançamento.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

Sociedade em Conta de Participação, ainda que formalmente constituída, criada sem propósito negocial, com objetivo principal de se aproveitar dos benefícios da opção pelo lucro presumido, não produz efeitos perante o Fisco. Descaracterizada a sociedade em conta de participação, as respectivas receitas devem ser tributadas em nome do Sócio Ostensivo, submetendo-se ao mesmo regime de apuração deste.

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. ATIVO NÃO CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL.

A alienação de imóvel adquirido para uso próprio e, posteriormente, utilizado para locação a terceiros, classificado no ativo imobilizado, sujeita-se a apuração de Ganho de Capital.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO A LEI.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE/SIMULAÇÃO E CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO.

Deve ser mantida a qualificação da multa de ofício quando a autuação demonstrou a caracterização da ocorrência de sonegação fiscal, fraude/simulação e conluio, não havendo como desvincular a qualificação da multa do lançamento efetuado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido

Observa-se que não obstante o crédito tributário tenha sido mantido, houve a exclusão de um responsável solidário, nos termos do voto condutor:

Em face do exposto, VOTO por julgar IMPROCEDENTES AS IMPUGNAÇÕES apresentadas, mantendo a exigência do IRPJ e da CSLL consubstanciadas no respectivo auto de infração e confirmar o vínculo de responsabilidade atribuído a JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS, CPF nº 885.404.058-49, JOSÉ HUMBERTO

SOUZA, CPF nº 104.239.075-49 e retirar a responsabilidade da empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ nº 04.188.335/0001-36.

Assim, o dispositivo do Acórdão combatido sintetizou o seguinte dispositivo:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso de ofício necessário. A exclusão do responsável solidário procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Os contribuintes e responsáveis solidários já haviam sido devidamente citados na publicação do acórdão original: JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS em 18/10/2018 (AR, às efls14933); JOSÉ HUMBERTO SOUZA em 18/10/2018 (AR, às efls14934), com apresentação conjunta de recurso voluntário às efls. 15371/15407, em 16/11/2018 (efls.15145); TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA em 18/10/2018 (AR, às efls14935), sem apresentação de recurso voluntário; SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 18/10/2018 (AR, às efls.14936) e protocolou recurso voluntário em 13/11/2018 (efls.14938), às efls. 14939/14975 e às efls. 15762/15798.

Mesmo com a publicação do Acórdão corrigido (efls.15679/15702), em 19/07/2021, houve nova intimação para apresentação de recursos voluntários. Assim, JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS em 23/08/2021 (AR, às efls115710); JOSÉ HUMBERTO SOUZA em 13/08/2021 (AR, às efls.15.709), novamente com apresentação conjunta de resposta à intimação às efls. 15758/15759, juntada em 06/09/2021, em que justificam já terem apresentado a petição recursal à ocasião da decisão recorrida original, reiterando-a às efls.15846 (solicitação de juntada), nas efls.15851/15887; TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA em 18/10/2018 (AR, às efls14935), sem apresentação de recurso voluntário; SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (já adquirida pela HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA efls. 16112), em 09/08/2021 (intimação online, às efls.15708) e protocolou recurso voluntário em 06/09/2021 (efls.15712), às efls. 15714/15750.

Observa-se que o Acórdão originalmente publicado, e cuja intimação motivou recursos voluntários do recorrente e dos responsáveis solidários foi objeto de autorrevisão, para incluir a remessa de ofício em virtude da omissão no dispositivo do Acórdão original. Assim, com a publicação do Acórdão revisado, houve nova intimação e novo protocolo dos recursos voluntários do recorrente e dos responsáveis.

Em síntese, devidamente cientificados, o contribuinte e responsáveis solidários remanescentes interpuseram seus respectivos recursos voluntários.

Segundo o contribuinte a discussão gira em torno do seguinte objeto:

Trata-se de processo administrativo decorrente da lavratura de auto de infração, através do qual a Administração promoveu o lançamento de “supostos” créditos tributários a título de IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 32.108.042,19 (trinta e dois milhões, cento e oito mil, quarenta e dois reais e dezenove centavos), por entender que o contribuinte teria adotado planejamento tributário abusivo ao optar pela venda de imóvel através da criação de uma Sociedade em Conta de

Participação – fato que teria configurado evasão fiscal. Em face da citada autuação foi apresentada Impugnação por este Contribuinte, na qual restou devidamente demonstrada (i) a legalidade do planejamento tributário adotado; (ii) a legalidade e legitimidade da constituição da SCP, (iii) legalidade e legitimidade da operação sobre o ponto de vista fiscal e contábil; e, (iv) a absoluta ausência de ofensa a lei, dolo, fraude ou simulação, que impõe o afastamento da aplicação de multa no patamar de 150% e a responsabilização tributária dos sócios. Contudo, em absoluta inobservância à legalidade e na contramão da atual Jurisprudência do CARF, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL) julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo incólume o lançamento, para a exigência de IPRJ e CSLL, bem como da multa de ofício aplicada, em nome da empresa e de seus sócios, por entender que esses teriam praticado ato contrário a lei. A 5ª Turma apenas acolheu a impugnação para afastar a responsabilidade da até então co-devedora TOTAL PARTICIPAÇÕES LTDA. Conforme passa a demonstrar, o acórdão proferido pela DRJ/BEL merece ser reformado por esse ilustre Conselho, para afastar o auto de infração que originou a presente discussão, cancelando o lançamento em sua integralidade: tributo e multa.

Em seus respectivos recursos voluntários tanto a recorrente quanto os responsáveis solidários repisam e reafirmam as argumentações já apostas em sede impugnatória, conforme sumário:

PRELIMINARMENTE: 2.1. NULIDADES QUE MACULAM A AUTUAÇÃO 2.1.1. OFENSA A ESTRITA LEGALIDADE - TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL LAVRADO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO; 2.1.2. INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 142 DO CTN E VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, TIPICIDADE, DO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA: INCORREÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL; 2.2. DO MÉRITO: 2.2.1. LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; 4.2. LEGALIDADE E LEGITIMIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL E CONTÁBIL ADOTADO; 4.3. LEGALIDADE DA CONSTITUIÇÃO E OPERAÇÃO DA SCP SANTA ROSA; 5. INAPLICABILIDADE DE MULTA MAJORADA - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO; 5.2. VEDAÇÃO AO CONFISCO; 6. DA INEXISTÊNCIA SUJEIÇÃO PASSIVA – IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DOS SÓCIOS - ART. 135, III, DO CTN – REQUISITOS NÃO COMPROVADOS; 7. CONCLUSÃO.

Na Conclusão, o recorrente os responsáveis solidários requerem:

Por todo o exposto, requer que seja recebido e acolhido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para, reformar o acórdão de n. 01-35.587, para:

(i) reconhecer as NULIDADES do auto de infração de IRPJ e CSLL, com base nas legalidades descritas, em razão da violação aos artigo 142 do CTN; 9º18 e 10º19, inciso V, do Decreto n° 70.235/72; 5320, da Lei 9.784/99, e à afronta aos princípios do processo administrativo da legalidade, tipicidade, verdade material, motivação, moralidade, devido processo legal, contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º da Constituição Federal;

(ii) na hipótese remota de não serem reconhecidas as nulidades apontadas, requer seja julgado dado PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para julgar improcedente o auto de infração de IRPJ e CSLL, que totalizou o insubsistente crédito tributário no valor de R\$ 32.108.042,19, diante da (i) da completa legitimidade do planejamento tributário adotado; e da (ii) da legalidade e

legitimidade do procedimento contábil e fiscal adotado pela empresa na alienação do imóvel “MIGUEL SUTIL”;

(iii) caso seja mantido o lançamento fiscal, afastar, diretamente, a responsabilidade pessoal dos sujeitos passivos JOSÉ HUMBERTO SOUZA e JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS, em razão de inexistir responsabilidade (não configuração dos requisitos do art. 135 CTN), diante da inexistência de fraude, simulação, ou evasão fiscal;

(iv) sucessivamente, na eventualidade de ser mantido, integral ou parcialmente o presente lançamento, requer seja julgada ilegal a aplicação de multa qualificada diante da não comprovação de dolo, fraude ou simulação. Em assim não entendendo, requer seja minorada a multa aplicada tendo em vista o seu caráter confiscatório; v) ademais, acaso seja mantida a autuação, requer ainda seja reconhecida a incorreção na determinação da matéria tributável, para que seja determinado o abatimento dos valores pagos a título de PIS/COFINS, conforme comprovado documentalmente no presente processo.

Não houve protocolo de razões ou contrarrazões ao acórdão combatido por parte da Fazenda Nacional.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e deles conheço. Da mesma forma, a remessa de ofício cumpre os requisitos para reapreciação recursal, nos termos legais e regimentais.

Embora haja discussão inicial sobre a tempestividade dos recursos voluntários, haja vista a interposição de recursos voluntários tempestivos após a ciência da decisão recorrida originalmente publicada e, da mesma forma, após a ciência da publicação da decisão retificada, e, cuja publicação do acórdão retificado foi publicado somente para corrigir lapso manifesto causado pela própria autoridade julgadora, e que em nada afetou os argumentos expostos nos recursos voluntários tempestivamente interpostos no acórdão original, entenderia até mesmo despidendo a reapresentação de novos recursos voluntários, em face do formalismo moderado e do princípio da eficiência.

Decidir em sentido contrário seria prejudicar o contribuinte e responsáveis por erro causado pela própria autoridade julgadora.

Portanto, considero os recursos voluntários apresentados pelo contribuinte e responsáveis tempestivos e deles tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de o lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, por entender que o

contribuinte teria adotado planejamento tributário abusivo ao optar pela venda de imóvel através da criação de uma Sociedade em Conta de Participação — fato que teria configurado evasão fiscal:

Em seu Recurso, a contribuinte alega preliminarmente a nulidade da ação fiscal, haja vista que a realização de procedimento de investigação fiscal ocorreu antes à devida lavratura do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal.

Contudo, aplica-se ao caso o teor da Súmula CARF n. 171:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Assim, afasto a referida preliminar.

Alega ainda a nulidade do auto de infração, pois o auditor que a tributação deveria ter sido feita pelo lucro real, **deveria, portanto, abater não apenas os valores pagos e título de IRPJ, mas, também, os recolhidos a título de PIS/COFINS.**

Sem razão, contudo.

Conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não acarreta nulidade dos autos quando se tratar de mero equívoco aritmético. Assim, uma vez verificado que o auditor fiscal deixou de abater os valores já recolhidos a título de PIS e COFINS no regime do lucro presumido, resolve-se a matéria apenas reduzindo a base dos autos dos valores já recolhidos, não havendo que se falar em nulidade.

No **mérito**, trata-se de acusação de planejamento tributário abusivo, no qual, constatou-se a criação de uma SCP, tributada com base no Lucro Presumido, e que, segundo entendeu a fiscalização, mostrou-se como um artifício voltado apenas para o pagamento substancialmente menor dos tributos devidos, uma vez que, sendo a tributação realizada diretamente pela empresa SERRANA, pelo Lucro Real, sendo lucro operacional ou não, não se aplicaria o índice de presunção de 8%.

Aliado a isto, o sujeito passivo quis demonstrar que exercia a atividade imobiliária de compra e venda de imóveis, fato irreal (*ipsis litteris*). Vejamos:

Em 05 de setembro de 2008, este imóvel foi alienado à empresa ATUAL, pelo valor de R\$ 7.796.369,31 (sete milhões, setecentos e noventa e seis mil trezentos e sessenta e nove reais e trinta e um centavos), de acordo com a escritura pública de venda e compra lavrada no Cartório do 12º Ofício de Notas de Salvador - Ba. Há que salientar que esta escritura só foi registrada no cartório de registro de imóveis em 13 de março de 2013, após a venda deste imóvel para a CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (GRUPO PÃO DE AÇUCAR). Outro ponto a salientar é que o imóvel descrito na escritura correspondeu ao original, antes da edificação do supermercado em 2001, ou seja, uma casa, conforme descrito na escritura.

Ainda, cabe o registro de que o ITIV só seria pago, conforme escritura de venda e compra, no momento do registro da mesma, fato que não encontramos menção na Certidão do Imóvel (DOC 1) (DOC 6).

Em 12 de novembro de 2012, a empresa ATUAL, quatro anos após adquirir o imóvel, através de uma Escritura Pública de DAÇÃO EM PAGAMENTO, por não ter cumprido o pactuado na escritura de venda e compra, segundo descrição nesta escritura, deu em pagamento à empresa SERRANA o imóvel acima descrito, pelo valor de R\$ 7.009.114,13 (sete milhões, nove mil cento e quatorze reais e treze centavos). Em outras palavras, devolveu o imóvel por não ter pago as parcelas convencionadas na compra do mesmo. O valor acima epigrafado corresponde ao imóvel depreciado. Para completar o montante da dívida da ATUAL com a SERRANA, que correspondia a R\$ 7.796.369,31, foram repassados para esta última, créditos de aluguéis que a ATUAL possuía junto ao supermercado MODELO, que era locatário do imóvel em questão. Também cabe o registro que esta escritura só foi registrada em 13 de março de 2013, após a venda para o GRUPO PÃO DE AÇUCAR (DOC 1) (DOC 6).

Em 11 de dezembro de 2012, a empresa SERRANA aliena o IMÓVEL MIGUEL SUTIL para a COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, CNPJ 47.508.411/0001-56 (GRUPO PÃO DE AÇUCAR), por R\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de reais). Melhor dizendo, um mês após receber o imóvel em dação em pagamento, a SERRANA aliena o imóvel para terceiros, por um valor muito acima do crédito que possuía junto a ATUAL (DOC 9).

Para efetivação do negócio, a empresa SERRANA utilizou uma SCP - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP SANTA ROSA CUIABÁ)- **criada em 16 de novembro de 2012**, com a finalidade específica da venda do imóvel em questão. Na constituição da SCP SANTA ROSA, a empresa SERRANA figurou como sócia ostensiva e os sócios JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS e JOSÉ HUMBERTO SOUZA figuraram como sócios participantes. Cabe aqui o registro de que o sócio ostensivo (SERRANA) aportou 99,91% do capital, que foi integralizado com o IMÓVEL MIGUEL SUTIL. Os sócios participantes aportaram, respectivamente, 0,07% e 0,02% do capital. Em outras palavras, de forma atípica a uma SCP, o sócio ostensivo é quem aportou a quase totalidade dos recursos na formação da sociedade e os participantes foram os sócios majoritários da empresa SERRANA (sócio ostensivo). Cabe lembrar que a tributação na alienação do imóvel ocorreu com base no LUCRO PRESUMIDO, utilizando-se o índice de presunção de 8% (oito por cento), ressaltando que a empresa SERRANA estava submetida ao LUCRO REAL, à época (DOC 13) (DOC 14).

1 DA NÃO POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL:

O IMÓVEL MIGUEL SUTIL sempre esteve classificado no imobilizado, no ativo não circulante, tanto na ATUAL como na SERRANA, e esteve alugado ao SUPERMERCADO MODELO desde junho de 2006, conforme contrato de sublocação deste, com a empresa OLIVEIRA REZENDE & VIEIRA LTDA - ME, CNPJ 03.353.602/0001-10, permanecendo alugado até a rescisão do contrato com o SUPERMERCADO MODELO, no final do ano de 2012. Por conseguinte, não foi adquirido por nenhuma destas empresas com o objetivo de revenda. No momento da criação da SCP SANTA ROSA, imediatamente antes da venda do mesmo, foi classificado como ativo circulante, na condição de um bem para revenda (DOC 4) (DOC 7) (BALANCETES DA ATUAL).

A legislação do Imposto de Renda não permite que um imóvel classificado no ativo imobilizado de uma empresa seja reclassificado como circulante, com o objetivo de alienação como mercadoria, em empresas que não exercem a atividade imobiliária de fato. No caso em tela, conforme será relatado a seguir, devido às peculiaridades dos negócios realizados, restou comprovado que, de fato, houve esta reclassificação de forma disfarçada. Assim vejamos:

No decorrer do procedimento de fiscalização, intimamos a empresa ATUAL para que (Termo de Intimação Fiscal nº 1), em resumo, comprovasse a origem dos valores que constavam na conta de passivo nº 2201010060000200. Esta conta representava um passivo que a empresa ATUAL possuía junto à empresa SERRANA. **Em resposta, a empresa informou que se tratava de aquisições de imóveis constantes no ativo imobilizado.** Foram relacionados 05 (cinco) imóveis, incluindo o imóvel MIGUEL SUTIL, que foram denominados de 1TAPUAN, OGUNJÁ, PIUBA, PITUAÇU e o MIGUEL SUTIL. Como comprovantes das operações foram apresentados compromissos de compra e venda e escrituras (documentos anexos) (DOC 1).

De acordo com os documentos acima mencionados, estes imóveis foram adquiridos pela ATUAL nos anos de 2008 e 2010, cujo valor total de aquisição foi de R\$ 18.496.169,14 (dezoito milhões, quatrocentos e noventa e seis mil cento e sessenta e nove reais e catorze centavos).

Como dito, as empresas ATUAL e SERRANA têm controle comum e se comportam, muitas vezes, como se fossem uma só empresa, utilizando-se deste fato para promoverem negócios que não seriam realizados entre empresas não relacionadas. Para comprovar esta assertiva, apresentaremos as situações a seguir.

Em que pese o IMÓVEL MIGUEL SUTIL tenha sido transferido para a empresa ATUAL **em 05 de setembro de 2008**, a escritura pública que descreveu esta operação só foi registrada em **março de 2013**, após a venda do imóvel para o GRUPO PÃO DE AÇUCAR. Ressalte-se que não havia impedimento para o registro, tendo em vista que a HIPOTECA existente na matrícula do imóvel, em garantia ao BNB, já poderia ter sido cancelada **desde 13/03/2007**, conforme consta na sua Certidão de Inteiro Teor. A averbação do cancelamento da mencionada HIPOTECA ocorreu **em 19 de outubro de 2012**, próximo à alienação ao GRUPO PÃO DE AÇUCAR, ocorrida em **dezembro de 2012**. Nesta data o imóvel ainda estava de posse da empresa ATUAL, mas a SERRANA providenciou o cancelamento. Além disso, o imóvel foi transferido da SERRANA para a ATUAL com a **cláusula pró-soluto**, ou seja, mesmo sem o pagamento das parcelas devidas, poderia ter seu registro no cartório de imóveis efetivado, uma vez que a dívida foi transferida para as notas promissórias, ficando o imóvel livre deste ônus (DOC 1) (DOC 6).

O IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi transferido da empresa SERRANA para a empresa ATUAL por R\$ 7.796.369,31 (sete milhões, setecentos e noventa e seis mil trezentos e sessenta e nove reais e trinta e um centavos), que deveriam ter sido pagos em 120 (cento e vinte) parcelas. Entretanto, **nenhuma parcela foi paga**. A empresa ATUAL informou que não fez os pagamentos por desconformidade nos seus procedimentos internos, mas que a operação estava devidamente registrada na contabilidade. Ressalte-se que o valor de mercado do imóvel era de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme o contrato de aluguel firmado com o SUPERMERCADO MODELO, em dezembro de 2008. Além disso, após quatro

anos sem pagar as parcelas devidas, não houve nenhuma cobrança de juros por parte da empresa SERRANA (DOC 1) (DOC 4) (DOC 8).

A empresa ATUAL, na qual o imóvel estava registrado no ativo imobilizado no período da sua negociação, transferiu o imóvel MIGUEL SUTIL para a SERRANA por R\$ 7.009.114,13 (sete milhões, nove mil cento e quatorze reais e treze centavos), no entanto, o imóvel foi vendido por R\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de reais), um mês após a mencionada transferência. Em resposta a esta fiscalização, a empresa afirmou que, em resumo, por causa da mora por falta de pagamento, quitou sua dívida devolvendo o imóvel. Afirmou ainda: ***"Ou seja, na data acima (12/11/2012), inexistiam propostas de compra do referido imóvel, com consequente deliberação pela dação em pagamento"***. Ora, pouco crível que um imóvel neste valor seja vendido no período de um mês, contados da proposta até a efetivação da venda. Ninguém compra um bem neste valor sem fazer avaliações, perícias, estudos de viabilidade, etc. (DOC 3).

Com relação ao tempo da venda do imóvel, existem ainda fatos que demonstram que a empresa ATUAL, além de ter o mesmo controle acionário da SERRANA, estava ciente da negociação do imóvel. As notificações ao MERCADO MODELO, que alugava o imóvel, e aos sublocatários foram feitas pela empresa ATUAL e foram respondidas a esta, mencionando o não interesse pela compra do imóvel e mencionando contatos anteriores. Também há o registro de pagamento a corretores de imóveis, no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme o contrato de venda e compra, o que demonstra que já havia o interesse na venda do imóvel. Por conseguinte, não há justificativa comercial para que o imóvel não tenha sido vendido pela empresa ATUAL. Esta operação realizada entre as empresas de controle comum não é usual do ponto de vista comercial (DOC 7) (DOC 9).

Nesta mesma linha, constatamos que os imóveis que foram alienados pela empresa SERRANA para a ATUAL estabeleciam, em contrato ou escritura, uma forma de pagamento dos mesmos, sendo que uma delas estabelecia o pagamento à vista. Entretanto, a ATUAL modificou esta forma de pagamento, alongando as parcelas, conforme planilhas entregues à fiscalização e a sua contabilidade. Ressaltando que o imóvel que seria comprado à vista foi registrado no cartório de imóveis sem o pagamento previsto (PITUAÇU). O contribuinte justificou este fato informando que não houve documento formal que alterou a forma do pagamento dos referidos imóveis, dispondo apenas das planilhas já entregues à fiscalização. Informou também que ajustou os pagamentos de acordo com a disponibilidade de caixa. Portanto, esta é mais uma demonstração inequívoca de que as transações entre as empresas relacionadas não seguem os preceitos comerciais que devem nortear estas relações (DOC 1) (DOC 2) (DOC 8).

Neste mesmo diapasão, demonstrando o comportamento não usual das empresas, utilizando-se do fato de terem o controle comum, constatamos que dois imóveis que a empresa SERRANA transferiu para a empresa ATUAL, que já estavam de posse desta última, foram locados em nome da SERRANA. O imóvel que foi alugado pelo BANCO DO BRASIL já possuía um contrato de locação vigorando assinado com a SERRANA, assim, esta, enviou comunicados para o BB com o seguinte teor: ***"Informamos que o imóvel sito à av Miguel Sutil, objeto do nosso contrato de locação foi transferido contabilmente para a empresa patrimonial do grupo, ATUAL PARTICIPAÇÕES LTDA, cujos sócios são os mesmos da atual locadora SERRANA EMPREENDIMENTOS LTDA. Por essa Razão vimos***

solicitar que os depósitos dos aluguéis sejam feitos doravante na conta da ATUAL PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme dados a seguir:" No comunicado seguinte, com o mesmo teor, retificou o endereço do imóvel que é "sítio à Marques de Queluz". O contribuinte afirmou que o BB aceitou estes comunicados como Termo de Aditivo. O outro imóvel, que também já estava de posse da ATUAL, foi locado pela empresa G BARBOSA COMERCIAL LTDA, cujo contrato constou a SERRANA como locadora e a ATUAL como anuente. O contribuinte se justificou afirmando que na ocasião o referido imóvel estava hipotecado ao BNB e, por esta razão, não poderia transferir a escritura pública. Por sua vez, o G BARBOSA só aceitava a contratação com o titular constando na escritura pública registrada no cartório (DOC 8).

No parágrafo acima, fica bem evidenciado como eram tratadas as operações comerciais entre as empresas relacionadas. Uma alienação foi considerada como transferência contábil de uma empresa para outra do grupo e o aluguel que era firmado com a SERRANA era pago a ATUAL. No outro caso o imóvel é transferido para outra empresa com uma hipoteca registrada na escritura, fato que jamais aconteceria numa alienação entre partes não relacionadas.

No caso do IMÓVEL MIGUEL SUTIL, objeto deste lançamento, fica bem evidente que o negócio entre a SERRANA e a ATUAL jamais seria realizado entre empresas independentes. Como dito, o pagamento do valor acordado foi dividido em parcelas que não foram pagas, não houve cobrança de encargos das parcelas em mora, o imóvel foi devolvido um mês antes da alienação para terceiros, por um valor substancialmente inferior ao valor da venda, e as escrituras de alienação e dação só foram registradas após a venda para terceiros.

Destarte, de tudo que foi relatado acima, utilizando-se do controle comum das empresas e de acordo com a conveniência destas, ficou evidente que a venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL poderia ter sido realizada pela empresa SERRANA como pela ATUAL, uma vez que a qualquer tempo as escrituras não registradas poderiam ser canceladas.

No caso em tela e nos termos do artigo 1.227 e do parágrafo 1º do artigo 1.245, da Lei nº 10.406/2002 (código civil), que dispõem que enquanto não se registrar o título translativo o alienante continua a ser havido como dono do imóvel, O IMÓVEL MIGUEL SUTIL continuou a ser de propriedade da SERRANA até a venda do mesmo para o GRUPO PÃO DE AÇUCAR, não podendo ser considerada a transferência do mesmo da ATUAL para a SERRANA como aquisição de um bem para revenda, uma vez que este, sempre esteve classificado como ativo imobilizado, o que não poderia ser diferente. Somente após a concretização da alienação para terceiros é que as mencionadas escrituras foram registradas, para "regularizar" a ida e vinda do bem. Este planejamento só foi possível graças as operações não usuais, lastreadas no controle comum das empresas. Na realidade, como dito no comunicado da SERRANA ao Banco do Brasil, esta transação se constituiu numa mera transferência contábil entre empresas do mesmo grupo.

Por outro lado, a empresa SERRANA não desempenha nem desempenhou, de fato, a atividade imobiliária, notadamente, de compra e venda de imóveis, em que pese possua no rol de suas atividades a compra, venda, aluguel e arrendamento de bens imóveis, máquinas e equipamentos. Desempenha essencialmente a atividade de SUPERMERCADO, utilizando o nome de fantasia de HIPERIDEAL. Podemos verificar, conforme a contabilidade da empresa, que as

receitas auferidas no período de 2009 a 2016 foram, essencialmente, da venda de mercadoria oriundas das lojas supermercadistas.

A SERRANA, no período de 2012 a 2016, não vendeu nenhum imóvel para terceiros. O único imóvel alienado para terceiros, neste período, foi o IMÓVEL MIGUEL SUTIL, que, como já afirmamos, foi classificado indevidamente no ativo circulante, imediatamente antes da venda. Os demais imóveis alienados, conforme informação do contribuinte e sua contabilidade, foram alienados apenas no ano de 2016 e foram transferidos para a empresa ATUAL. Estes, corresponderam a parte ideal de um imóvel comercial, equivalente a 30% deste, bem como outro imóvel construído em um terreno em Dias D' Ávila. Cabe ressaltar que estes imóveis estavam classificados no ativo imobilizado da empresa (DOC 5).

Ressalte-se, conforme contas do RAZÃO de ESTOQUE anexas, no período de 2009 a 2016, o IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi o único que constou na conta de ESTOQUE, notadamente no ano-calendário de 2012. Os demais imóveis sempre estiveram no ativo não circulante, obtendo receitas de aluguel, quando foi o caso. Cabe aqui lembrar que este imóvel esteve alugado ao SUPERMERCADO MODELO, desde o ano de 2006, pelo menos. Portanto, nunca foi um imóvel destinado para revenda.

Também constatamos que no período de 2008 a 2010, conforme planilha apresentada pelo contribuinte, o único imóvel alienado para terceiros foi um terreno em Piatã, em Salvador - Ba, que foi vendido para a empresa ABO PATRIMONIAL, ressaltando que o referido imóvel também estava classificado no imobilizado, ativo não circulante. Os demais imóveis, que também estavam no imobilizado, foram vendidos para a empresa ATUAL, nos moldes já relatados aqui (DOC 4).

(...)

Com relação aos demonstrativos acima, cabe alguns comentários: a venda de bens registrada no ano de 2011, refere-se a ganhos na venda de caminhões, conforme conta do RAZÃO anexa. Em 2016, as receitas de venda de imóveis corresponderam a vendas dos imóveis do ativo imobilizado para a empresa do grupo, ATUAL. Coincidentemente, as vendas foram realizadas a partir de maio de 2016, após o início da fiscalização.

Com relação ao ano de 2010, quando os imóveis denominados de ITAPUAN, OGUNJÁ e PITUBA (Loteamento Vela Branca), foram alienados para a empresa ATUAL, pelos valores de R\$ 1.100.000,00, R\$ 2.000.000,00 e 7.000.000,00, respectivamente, não há registro de receitas oriundas da venda destes imóveis. Isto porque estes, foram submetidos à apuração do GANHO DE CAPITAL e obtiveram prejuízo, de acordo com a conta contábil de número 420501001 - GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE BENS. Este fato demonstra, de forma inequívoca, que o próprio contribuinte reconhece que as vendas dos imóveis não representam o exercício da atividade imobiliária, portanto, não é uma receita operacional. Também reforça a não usualidade nas operações comerciais, uma vez que houve prejuízo nas três operações, realizadas entre as empresas relacionadas.

Outro ponto a destacar se refere às receitas classificadas como da atividade imobiliária, no ano de 2016, que se resumiram a receitas de aluguel. Observamos o registro de dois valores oriundos de aluguéis. Na realidade se trata das mesmas

origens de receitas, a diferença é que o valor de R\$ 335.295,74, corresponde ao período de janeiro a abril e o valor de R\$ 756.872,40, refere-se aos meses de maio a dezembro de 2016, período após o início da fiscalização.

Deste modo, não pode uma empresa que não desempenha a atividade imobiliária, simplesmente reclassificar um bem do Ativo Imobilizado para o circulante para não pagar o ganho de Capital. Prosperando este entendimento, ninguém pagará o Ganho de Capital. De outro modo, uma empresa do ramo imobiliário, tributada pelo Lucro Real, poderá classificar seus bens destinados a revenda no imobilizado para não pagar o PIS e COFINS, se assim for conveniente.

Destarte, resta claro que a empresa SERRANA não desempenhou a atividade imobiliária de compra e venda de imóveis, incorporação, etc., no período de 2009 a 2016, período que engloba o Fato Gerador dos tributos lançados neste Auto de Infração. Coincidentemente, como dito, no ano de 2016, ano de início da fiscalização, passou a classificar suas receitas de aluguéis como da atividade imobiliária, a partir do mês de maio, mês de início da fiscalização. Ora, o simples fato de a empresa possuir no seu rol de atividades a atividade imobiliária, bem como classificar as receitas de alugueis como receitas imobiliárias não pode ser determinante para comprovar o desempenho desta atividade. Resta claro que não houve a habitualidade na compra e venda de imóveis que comprovasse o exercício desta atividade.

Por outro lado, na empresa ATUAL, o IMÓVEL MIGUEL SUTIL sempre esteve classificado no ativo imobilizado, nunca ficou disponível como imóvel para revenda (BALANCETES E RAZÃO).

É cediço que a legislação do Imposto de Renda não permite a transferência dos bens do imobilizado para o circulante, com o objetivo de venda como mercadoria, quando a empresa não exerce a atividade imobiliária de fato. Neste sentido, transcrevemos parte do acórdão da CARF nº 1101-000.930, de 08 de agosto de 2013, da 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária:

(...)

DA CRIAÇÃO SIMULADA DA SCP

Como dito, a venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi efetivada através de uma SCP imobiliária, SCP SANTA ROSA CUIABÁ, que foi criada em 16 de novembro 2012, imediatamente antes da venda do mencionado imóvel. Esta sociedade, relembrando, teve como sócia ostensiva a empresa SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, que participou com 99,91% do capital, equivalentes a R\$ 7.020.553,00 (sete milhões, vinte mil quinhentos e cinquenta e três reais), integralizados com o IMÓVEL MIGUEL SUTIL. Como sócios participantes os senhores JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS e JOSÉ HUMBERTO DE SOUZA, com 0,07% e 0,02%, respectivamente (DOC 13).

De pronto constatamos que a formação desta SCP não teve nenhuma lógica comercial, uma vez que o sócio ostensivo é quem arcou com quase a totalidade do seu capital (99,91%), quando o lógico, considerando a natureza de uma SCP, é que os sócios participantes, detentores do capital, utilizassem a estrutura e expertise do sócio ostensivo para promoverem um negócio. Não faz sentido esta desproporção na formação do capital.

De outra forma, os sócios participantes teriam que agregar algo novo, como uma patente, uma especialização, por exemplo. Não foi o caso aqui. O que ficou evidente é que o sujeito passivo **formou a sociedade com ele mesmo**, uma vez que os sócios participantes são os sócios majoritários da empresa SERRANA, sem acrescentar nada na sociedade que justificasse a criação de uma SCP. **Não foram agregados sócios ou valores que não tenham sido originados da empresa SERRANA.**

A SCP SANTA ROSA CUIABÁ foi criada com o prazo de duração correspondente à venda do imóvel e conclusão das demais providências relacionadas aos resultados. Ao ser intimado do porquê o IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi alienado através de uma SCP, o sujeito passivo respondeu da seguinte forma: *"A alienação do referido imóvel situado na AV Miguel Sutil, na Cidade de Cuiabá - MT., registrado na Matrícula de nº 13.143, no 7º Ofício de Registro de Imóveis de Cuiabá - MT, com a adoção da Sociedade Por Conta de Participação, teve motivação societária, já que, inicialmente, se pretendia agregar investidores para ampliação do imóvel, o que acabou não acontecendo"* (DOC 5).

Por conseguinte, diante da resposta do sujeito passivo, não resta a menor dúvida de que a **motivação societária que suscitou a criação da SCP não existiu**, ou seja, agregar investidores para ampliação do imóvel. Lembrando que a SCP foi criada em 16 de novembro de 2012, um mês antes da alienação do imóvel, ou seja, quando o negócio relativo à venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL já era firme.

As empresas têm o direito de, nas opções de caminhos lícitos, escolher o que lhes traga maior economia tributária. Porém, esta escolha não pode ser consubstanciada em práticas de condutas ilícitas. Neste sentido, a criação de uma SCP sem um fundamento societário ou comercial, nos moldes em que foi criada, fere a princípios do nosso código civil, representando um ato jurídico simulado, previsto no artigo 167 da Lei nº 10.406/2002.

Destarte, fica claro e evidente que a SCP não teve outro objetivo senão o de lesar a Fazenda Nacional, se beneficiando de uma economia tributária indevida, uma vez que tributou a venda do imóvel com base no Lucro Presumido, como se o mesmo fosse uma mercadoria, utilizando o índice de presunção de 8%. Caso tivesse tributado diretamente na empresa SERRANA, que seria o correto, estaria submetida ao Lucro Real e, portanto, não se beneficiaria do índice de presunção de apuração do lucro, independentemente de ser uma receita operacional ou não, ressaltando que neste ano-calendário a empresa obteve lucro tributável.

Por conseguinte, não há como prosperar a tributação efetuada pelo sujeito passivo, através de uma SCP cuja criação representou um ato simulado.

De sua parte, a Recorrente defende não houve na operação "reclassificação disfarçada" do imóvel, vez que a empresa SERRANA sempre possuiu a atividade imobiliária no seu objeto social. Mesmo porque, não seria necessária, haja vista que seria igualmente possível a venda do imóvel através da ATUAL (empresa do mesmo grupo econômico à qual havia sido alienado o imóvel), tributada pelo lucro presumido.

Acresce que a empresa SERRANA possui em seu objeto social a atividade de compra, venda, aluguel e arrendamento de bens, o que autoriza o recebimento de imóvel – que lhe foi devolvido através da dação em pagamento -- em sua contabilidade na conta de "estoque",

bem como lhe permite realizar a venda e tributação pelo regime do lucro presumido através da SCP.

Defende que, no âmbito tributário, tal otimização pode se dar através da **busca pela melhor forma de efetivar as operações da empresa, de maneira a minorar a carga tributária, tornando o negócio mais rentável, desde que seja feito sem infringir à lei**. Não há sequer uma linha na operação de venda objeto da atuação onde se comprove qualquer ilegalidade nos atos praticados, sem o que, *"não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito"*.

Conforme se verificou ao longo desse processo, o "imóvel MIGUEL SÚTIL" foi recebido pela SERRANA como dação em pagamento. Haja vista que não possuía interesse na manutenção do bem, tanto que já o havia alienado a ATUAL, quando ocorreu o retorno do bem, a empresa promoveu o seu registro contábil como "estoque", já que pretendia efetuar melhoramentos no mesmo para, posteriormente, analisar a possibilidade de venda.

Conforme reconhecido na própria autuação fiscal, a empresa que desempenha atividade imobiliária pode realizar a classificação de bens imóveis em seu ativo circulante - estoque, nos moldes do regulamento de imposto de renda. Não há, contudo, nenhuma exigência legal no sentido que a atividade seja exercida de forma corriqueira ou predominante. Deste ponto, certo é que, **exercendo atividade imobiliária, como de fato exerce, absolutamente legal a realização de classificação do "imóvel MIGUEL SUTIL" como mercadoria, contabilizando-o em seu estoque, com a finalidade de venda do mesmo dentro dos limites permitidos do ponto de vista contábil e fiscal**, e em completo acordo com o exercício da sua atividade econômica.

Acresce que o auditor fiscal **não se desincumbiu** de comprovar que a única finalidade em sua criação foi o recolhimento a menor de imposto, o que teria configurado planejamento tributário abusivo e evasão fiscal.

Tal conclusão contraria toda a fundamentação normativa e o entendimento jurisprudencial existente à época. A relação entre ATUAL e SERRANA, como empresas do mesmo grupo empresarial⁷, sempre foi tratada com muita naturalidade, seja diante de terceiros (locatários) seja diante do próprio Fisco. Essa naturalidade é hipótese tão comum na prática comercial, e sobretudo quando partícipes do grupo exercem atividade econômica de comércio (comércio de gêneros alimentícios), como é o caso de uma das atividades econômicas da Recorrente.

No tocante à tributação da venda pelo lucro presumido, igualmente, fora adotada por expressa permissão da IN RFB n. 31/2001, em vigor à época do fato, a qual permitia às sociedades de conta em participação optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido sem prejuízo da opção de seu sócio ostensivo.

Acresce que a operação poderia ter sido igualmente realizada pela empresa ATUAL PARTICIPAÇÕES, que, conforme comprovado, faz parte do mesmo grupo econômico da SERRANA. Cumpre neste ponto registrar que a ATUAL PARTICIPAÇÕES, empresa que possuía a propriedade do "imóvel MIGUEL SUTIL", **também exercia atividade imobiliária**, conforme se depreende do contrato social apresentado, do que se denota que seria plenamente possível e igualmente legal a realização da venda do "imóvel MIGUEL SUTIL" através da citada empresa.

Defende que a criação da SCP Santa Rosa tinha por finalidade agregar investidores para ampliação e melhoramento do "imóvel MIGUEL SUTIL", e posterior venda. Tal opção foi

adotada com fundamento em orientação de parecer fiscal e contábil de equipe interna, dentro da mais estrita legalidade.

Registre-se inicialmente que considero que os limites ao planejamento tributário são aqueles impostos pelo legislador nacional no exercício de sua competência, ou seja, a comprovação de dolo, fraude, conluio ou simulação. Ademais, nesse aspecto, deve exercer papel fundamental o que for decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, em que se analisa o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN. Em seu voto, a relatora decidiu pela constitucionalidade da norma, mas especificando que “a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador”.

Há ainda expressa menção ao fato de tal norma não ser uma norma antielisão, mas uma norma antievasão. Nesse cenário, espera-se que enquanto não seja promulgada verdadeira norma antielisiva pelo poder legislativo, competente para tanto, o judiciário passe a um controle maior da fundamentação dos autos de infração lavrados para coibir os planejamentos tributários adotados pelos contribuintes. (PRZEPIORKA, Michell; TEODOROVICZ, Jeferson. Segregação de atividades e Planejamento Tributário: análise de casos na experiência brasileira. EALR, V. 11, nº 3, p.113-129, Set-Dez, 2020).

No mesmo sentido a lição de Karem Jureidini Dias:

No ato administrativo de lançamento, o motivo é um evento, pressuposto fático do ato. O mesmo ato administrativo deve ter motivação, relatando, na linguagem das provas, uma versão do evento, a fim de constituir o fato jurídico tributário. Enquanto o ônus da prova no processo é uma faculdade de quem pleiteia algo, assumindo o risco do êxito, para a autoridade administrativa é uma obrigação perquirir acerca da materialidade da incidência fiscal, seja o resultado obtido favorável ou desfavorável à arrecadação. Ainda que o resultado positivo seja desfavorável à arrecadação, o mesmo resultado será favorável à tarefa administrativa *ex lege*, de tributar nos limites da lei e, portanto, de cumprir também o dever de devolver ou de imputar pagamentos indevidos. Da mesma forma, tem o contribuinte o dever legal de informar a Administração Pública e de declarar as ocorrências que correspondem à materialidade de um fato jurídico tributário.

A prova pode ter por objeto demonstrar a insuficiência da prova de determinado ato jurídico *lato sensu* apresentado pelo contribuinte, considerando sempre o conjunto de elementos que circundam o objeto da prova, não se limitando à negação, mas caminhando para a prova da ocorrência de materialidade lícita de incidência fiscal. A partir da análise de todo o conjunto de suportes fáticos, o sujeito cognoscente procede a uma qualificação jurídica das ocorrências. Não obstante existir valoração no conhecimento do fato e valoração da prova, o que confere grau de subjetividade ao produto do processo probatório, elimina-se a arbitrariedade fiscal pela exclusão de elementos colaterais eventualmente existentes no contexto do objeto analisado.

Na dúvida sobre a classificação de um determinado ato jurídico *lato sensu*, prevalece o valor positivado na Norma Fundamental, de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, do que decorre o valor da liberdade individual.

A qualificação e a valoração dos fatos são subjetivas, mas objetivamente vertidas em linguagem apropriada e consistente. A linguagem é apropriada, na medida em que segue as regras para a validade jurídica da proposição descritiva – de tradução dos suportes fáticos. O ordenamento jurídico é composto por um conjunto de textos normativos que são ponto de partida para a validade do argumento jurídico. Esse ponto de partida deve ser válido e vigente para não contaminar, *a priori*, o argumento. O argumento expõe-se como ato de fala, na função performativa da linguagem, provocando efeito, seja de declaração, seja de comando.

(Fonte: DIAS, Karem Jureidini. **Fato Jurídico Tributário**, 2ª ed., São Paulo, Noeses, 2019).

Pois bem, conforme relatado, a acusação fiscal é de que a venda pela SCP seria um ato simulado, pois a contribuinte deveria ter submetido tais valores a tributação pelo lucro real.

Segundo consta da decisão recorrida, **o cerne da questão é a reclassificação do imóvel – do ativo imobilizado para o ativo circulante** – após seu retorno à empresa SERRANA.

Especificamente sobre isso, a jurisprudência deste Conselho tem caminhado para reconhecer a possibilidade de se reclassificar um ativo para estoque mesmo que anteriormente alugado para terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica:

Numero do processo: 10855.721390/2015-42

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 16 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Sep 22 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011 ALUGUEL A TERCEIROS. PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO. Os imóveis adquiridos para o recebimento de aluguel de terceiros devem ser contabilizados como propriedade para venda. A alteração de seu uso com intenção de venda resulta em sua transferência para conta de estoque, se a pessoa jurídica realizar atividade imobiliária. O resultado da venda em momento posterior deve ser considerado como receita bruta sujeita ao índice de presunção do lucro, para os optantes pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

Numero da decisão: 1402-006.575

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos. (documento assinado digitalmente) Paulo Mateus Ciccone - Presidente (documento assinado digitalmente) Alexandre Iabrudi Catunda – Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Mauricio Novaes Ferreira, Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Nome do relator: ALEXANDRE IABRUDI CATUNDA

(...)

Numero do processo: 11065.722929/2014-69

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Nov 21 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Tue Jan 14 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011 ALIENAÇÃO. IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. OBJETO SOCIAL. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento). Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

Numero da decisão: 1401-007.333

Nome do relator: CLAUDIO DE ANDRADE CAMERANO

(...)

Numero do processo: 10380.721152/2014-80

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Nov 07 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Thu Jan 18 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012 IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ATIVOS IMOBILIÁRIOS ATÉ ENTÃO LOCADOS. RECLASSIFICAÇÃO PARA CONTA DE ESTOQUE. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA IMOBILIÁRIA (OPERACIONAL) SUJEITA AOS COEFICIENTE DE 8%. Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à venda de unidades imobiliárias autônomas, atividade esta que sempre constou do objeto social da contribuinte, submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento), ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros.

Numero da decisão: 9101-006.793

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz

Tadeu Matosinho Machado (relator) e Edeli Pereira Bessa que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator (documento assinado digitalmente) Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Nome do relator: LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

(...)

No mesmo sentido a solução de Consulta COSIT n. 221/2024:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 4 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 33, § 1º, II, 'c', e IV, 'c', e 215, caput e § 14.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 12% (doze por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo da CSLL na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 4 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 34, caput e § 1º, III, e 215, §§ 1º e 14.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA PARCIAL

Não produz efeitos a consulta que não identifique o dispositivo tributário sobre cuja aplicação haja dúvida.

Não produz efeitos a consulta sobre legislação estranha à legislação tributária a aduaneira.

Dispositivos legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, artigo 27, II e XIII.

Portanto, **com razão o contribuinte quando afirma que se tivesse a venda ocorrido diretamente pela Atual, o resultado útil seria o mesmo, qual seja a submissão da operação ao percentual de presunção de 8%.**

Ultrapassada essa questão, **resta saber se a venda pela SCP se mostra válida ou não.**

Conforme se extrai do TVF, que a formação desta SCP não teve nenhuma lógica comercial, uma vez que o sócio ostensivo é quem arcou com quase a totalidade do seu capital (99,91%), quando o lógico, considerando a natureza de uma SCP, é que os sócios participantes, detentores do capital, utilizassem a estrutura e expertise do sócio ostensivo para promoverem um negócio.

Não faz sentido esta desproporção na formação do capital.

Contudo, verificando-se o capítulo do Código Civil que trata desta matéria, não se verifica tal exigência:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

Portanto, a afirmação de que quem deveria ficar responsável pelo investimento seria o sócio oculto não encontra respaldo na legislação de regência.

Assim, entendo não ter restado demonstrada a simulação na criação da SCP, **razão pela qual voto pelo provimento do recurso voluntário.**

Acrescente-se que, caso se considere eventual simulação, em meu entendimento ela contaminaria toda a operação, desde a transmissão do imóvel da Atual para a Serrana, e não na constituição da SCP, conforme se extrai do TVF:

O IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi transferido da empresa SERRANA para a empresa ATUAL por R\$ 7.796.369,31 (sete milhões, setecentos e noventa e seis mil trezentos e sessenta e nove reais e trinta e um centavos), que

deveriam ter sido pagos em 120 (cento e vinte) parcelas. Entretanto, **nenhuma parcela foi paga**. A empresa ATUAL informou que não fez os pagamentos por desconformidade nos seus procedimentos internos, mas que a operação estava devidamente registrada na contabilidade. Ressalte-se que o valor de mercado do imóvel era de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme o contrato de aluguel firmado com o SUPERMERCADO MODELO, em dezembro de 2008. Além disso, após quatro anos sem pagar as parcelas devidas, não houve nenhuma cobrança de juros por parte da empresa SERRANA (DOC 1) (DOC 4) (DOC 8).

A empresa ATUAL, na qual o imóvel estava registrado no ativo imobilizado no período da sua negociação, transferiu o imóvel MIGUEL SUTIL para a SERRANA por R\$ 7.009.114,13 (sete milhões, nove mil cento e quatorze reais e treze centavos), no entanto, o imóvel foi vendido por R\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de reais), um mês após a mencionada transferência. Em resposta a esta fiscalização, a empresa afirmou que, em resumo, por causa da mora por falta de pagamento, quitou sua dívida devolvendo o imóvel. Afirmou ainda: ***"Ou seja, na data acima (12/11/2012), inexistiam propostas de compra do referido imóvel, com consequente deliberação pela dação em pagamento"***. Ora, pouco crível que um imóvel neste valor seja vendido no período de um mês, contados da proposta até a efetivação da venda. Ninguém compra um bem neste valor sem fazer avaliações, perícias, estudos de viabilidade, etc. (DOC 3).

Com relação ao tempo da venda do imóvel, **existem ainda fatos que demonstram que a empresa ATUAL, além de ter o mesmo controle acionário da SERRANA, estava ciente da negociação do imóvel. As notificações ao MERCADO MODELO, que alugava o imóvel, e aos sublocatários foram feitas pela empresa ATUAL e foram respondidas a esta, mencionando o não interesse pela compra do imóvel e mencionando contatos anteriores. Também há o registro de pagamento a corretores de imóveis, no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme o contrato de venda e compra, o que demonstra que já havia o interesse na venda do imóvel.** Por conseguinte, não há justificativa comercial para que o imóvel não tenha sido vendido pela empresa ATUAL. Esta operação realizada entre as empresas de controle comum não é usual do ponto de vista comercial (DOC 7) (DOC 9).

(...)

Neste mesmo diapasão, demonstrando o comportamento não usual das empresas, utilizando-se do fato de terem o controle comum, constatamos que dois imóveis que a empresa SERRANA transferiu para a empresa ATUAL, que já estavam de posse desta última, foram locados em nome da SERRANA. O imóvel que foi alugado pelo BANCO DO BRASIL já possuía um contrato de locação vigorando assinado com a SERRANA, assim, esta, enviou comunicados para o BB com o seguinte teor: ***"Informamos que o imóvel sito à av Miguel Sutil, objeto do nosso contrato de locação foi***

transferido contabilmente para a empresa patrimonial do grupo, ATUAL PARTICIPAÇÕES LTDA, cujos sócios são os mesmos da atual locadora SERRANA EMPREENDIMENTOS LTDA. Por essa Razão vimos solicitar que os depósitos dos aluguéis sejam feitos doravante na conta da ATUAL PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme dados a seguir:" No comunicado seguinte, com o mesmo teor, retificou o endereço do imóvel que é "sítio à Marques de Queluz". O contribuinte afirmou que o BB aceitou estes comunicados como Termo de Aditivo. O outro imóvel, que também já estava de posse da ATUAL, foi locado pela empresa G BARBOSA COMERCIAL LTDA, cujo contrato constou a SERRANA como locadora e a ATUAL como anuente. O contribuinte se justificou afirmando que na ocasião o referido imóvel estava hipotecado ao BNB e, por esta razão, não poderia transferir a escritura pública. Por sua vez, o G BARBOSA só aceitava a contratação com o titular constando na escritura pública registrada no cartório (DOC 8).

No parágrafo acima, fica bem evidenciado como eram tratadas as operações comerciais entre as empresas relacionadas. Uma alienação foi considerada como transferência contábil de uma empresa para outra do grupo e o aluguel que era firmado com a SERRANA era pago a ATUAL. No outro caso o imóvel é transferido para outra empresa com uma hipoteca registrada na escritura, fato que jamais aconteceria numa alienação entre partes não relacionadas.

No caso do IMÓVEL MIGUEL SUTIL, objeto deste lançamento, fica bem evidente que o negócio entre a SERRANA e a ATUAL jamais seria realizado entre empresas independentes. Como dito, o pagamento do valor acordado foi dividido em parcelas que não foram pagas, não houve cobrança de encargos das parcelas em mora, o imóvel foi devolvido um mês antes da alienação para terceiros, por um valor substancialmente inferior ao valor da venda, e as escrituras de alienação e dação só foram registradas após a venda para terceiros.

Não há que se analisar a operação pela metade.

Então, caso se entenda pela existência de simulação, devemos considerar a integralidade da acusação, que imputa a Atual a autoria da venda. E se isso é verdade, há evidente equívoco na identificação do sujeito passivo, uma vez que o lançamento foi lavrado contra a Serrana.

Ademais, como ponderado anteriormente, em meu entendimento, a Atual poderia ter vendido diretamente o imóvel, conforme entendimento estabelecido na SC COSIT 221/2024, aplicando o percentual de presunção.

Assim, ainda que desconsiderada toda a operação da Serrana, não haveria que se falar em tributação.

Da mesma forma, não se verificou qualquer ausência de tributação ou prejuízo ao erário.

Por tais fundamentos, **também entendo pelo provimento à pretensão recursal.**

Consequentemente, deixo de me manifestar sobre a aplicação de penalidade (multa), bem como na atribuição de responsabilidade, que restam prejudicados em prol do provimento recursal.

Na mesma linha, em decorrência dos fundamentos acima expostos, **nego provimento ao recurso de ofício**, mantendo nesse ponto a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, nos termos do art. 114 do RICARF, para manter a exclusão da responsabilidade da empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA, conforme o próprio voto recorrido (efls.14921):

Com relação a responsabilidade da empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ 04.188.335/0001-36, não foi demonstrado, de acordo com o relato dos fatos, que a mesma teve interesse comum na operação realizada. Ela não participou diretamente da formação da SPC. Sendo assim, afasta-se a responsabilidade da empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA pelos fatos descritos neste processo. LTDA.

Diante do exposto, conheço e nego provimento ao recurso de ofício e conheço dos Recursos Voluntários, dando-lhes provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**, redator designado

1. Não obstante o substancioso voto do eminente Relator, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu do seu posicionamento, conforme fundamentos elencados a seguir.

2. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que manteve o lançamento fiscal referente a IRPJ e CSLL, a responsabilidade solidária dos sócios e da empresa HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA, e a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.

3. A autoridade fiscal autuou a Recorrente com base na desconsideração de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), por entender que sua constituição configurou simulação com o único propósito de reduzir a carga tributária, direcionando receitas que deveriam ser tributadas pelo Lucro Real para o regime do Lucro Presumido, mais vantajoso.

4. Em sua decisão, a DRJ considerou que a constituição da SCP evidenciou conduta dolosa, justificando a manutenção da multa qualificada e a responsabilização dos sócios que, segundo o acórdão, "detinham conhecimento dos fatos e poder decisório na atuada".

5. Os Recorrentes, por sua vez, alegam, em síntese:

A legalidade do planejamento tributário e a ausência de simulação ou fraude, defendendo a existência de propósito comercial na constituição da SCP.

A impossibilidade de sua responsabilização pessoal e solidária, com base no artigo 135 do CTN, por não ter sido comprovada a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei.

O descabimento da multa qualificada de 150%, por ausência de comprovação do dolo específico e do intuito de fraudar, citando as Súmulas 14 e 25 do CARF. Subsidiariamente, pleiteiam a redução da multa por seu caráter confiscatório.

Da operação ocorrida

6. A autoridade fiscal apurou que a SCP foi utilizada não para a consecução de um objetivo empresarial genuíno, mas como um artifício para segregar receitas e submetê-las a um regime tributário mais benéfico. Conforme consta no acórdão recorrido, a estrutura societária foi criada para "lograr proveito com a tributação mais vantajosa, no caso, o lucro presumido". Vejamos:

DO DIREITO

Num primeiro momento o impugnante explica, detalhadamente, qual a relação entre as empresas envolvidas (SERRANA e ATUAL) e o histórico da venda do imóvel entre ambas. Ressaltando que é óbvia, pública e natural a relação de grupo empresarial das empresas. Questionando a maneira obscura que foi trata essa relação no auto de infração.

Independente de como foi retratada no auto de infração e de como é de fato a relação entre as empresa SERRANA e ATUAL, no julgamento deste processo se depreenderá a maneira de como foi efetuada a venda do IMÓVEL MIGUEL SUTIL e se foi tributado conforme prescreve a legislação pertinente ao caso.

Com base no relato da fiscalização, corroborado com as declarações do autuado em sua impugnação, conclui-se que o IMÓVEL MIGUEL SUTIL foi adquirido em 30/06/2000 pela empresa SERRANA e vendido em 05/09/2008 para a empresa ATUAL. Em 12/11/2012 o imóvel retorna a empresa SERRANA como dação em pagamento. Sendo vendido para a COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (GRUPO PÃO DE AÇÚCAR) em dezembro de 2012.

Analisando a operação de compra e venda, percebe-se que o cerne da questão é a reclassificação do imóvel – do ativo imobilizado para o ativo circulante – após seu retorno à empresa SERRANA.

Com relação a classificação de contas, dispõe o Art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007), que serão classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Há, também, o disciplinado no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, que define em seu item 6: (...)

Como comprovado pela autoridade fiscal, o IMÓVEL MIGUEL SUTIL sempre esteve classificado no ativo imobilizado, no período de 2000 a 2012, tanto na ATUAL como na SERRANA. Além disso, os demais imóveis da empresa SERRANA sempre constaram no ativo não circulante, obtendo receitas de aluguel. Com o IMÓVEL MIGUEL SUTIL não poderia ser diferente, uma vez que o mesmo estava, até a data

da operação de venda, final de 2012, alugado ao SUPERMERCADO MODELO, desde junho de 2006.

Logo, com base nestas informações é possível concluir que o simples fato do imóvel retornar, como dação em pagamento, à propriedade da empresa SERRANA não é condição suficiente para reclassificá-lo como estoque. De fato, o bem sempre esteve na posse do grupo empresarial e classificado em seu ativo imobilizado.

Conforme consta no relatório fiscal (fl. 31), o Parecer Normativo CST nº 03/80 versa sobre a reclassificação para o ativo circulante, alegando que tal conduta fere frontalmente as disposições do Art. 179 da Lei nº 6.404/76:

(...)

Outro ponto questionado pelo sujeito passivo foi o fato da empresa SERRANA possuir no seu objeto social a atividade imobiliária.

Contudo, tal alegação não prospera, visto que a empresa SERRANA não exerce de fato a atividade imobiliária. Conforme relatado pela fiscalização, no período de 2009 a 2016 a SERRANA não desempenhou atividade imobiliária de compra e venda de imóveis.

Este fato sequer foi contestado pelo impugnante. Ainda que empresa, a partir de 2016 (coincidente com o início da fiscalização), tenha classificado suas receitas de aluguéis como atividade imobiliária, não descaracteriza suas atividades de fato.

Sobre a atividade desempenhada pela empresa, cabe transcrever o item 24 da Solução de Consulta COSIT nº 254, de 2014:

(...)

Ou seja, para que ocorra a tributação da receita como atividade econômica da pessoa jurídica deve-se levar em conta o exercício de fato e de direito da atividade imobiliária. No caso do impugnante, a atividade imobiliária não era exercida de fato.

Sendo assim, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização em aplicar o disposto no Art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que estabelece como devem ser computados os ganhos de capital dos bens classificados no ativo imobilizado.

Com relação a constituição da Sociedade em Conta de Participação, o impugnante alega que realizou a operação de venda dentro dos limites legais.

A SCP SANTA ROSA CUIABÁ foi criada em 16 de novembro de 2012, com o objetivo específico a atividade imobiliária, de compra e venda de imóveis (fl. 13.971).

Em sua constituição a empresa SERRANA figurou como sócia ostensiva e os sócios João Gualberto Vasconcelos e José Humberto Souza figuram como sócios participantes.

Este tipo de sociedade está previsto no Código Civil Brasileiro, em seus artigos 991 a 996.

É assente na doutrina e na jurisprudência que, nas sociedades em conta de participação, pessoas físicas ou jurídicas entregam a execução de determinada atividade econômica ao sócio ostensivo, aportando bens ou capital como forma de investimento. Sendo assim, a sociedade empresária que tem condições de

participar do projeto será a sócia ostensiva, executando os serviços ou a obra e aparecendo perante o mercado e os potenciais contratantes, enquanto os demais, sócios ocultos, aportarão os recursos e, na qualidade de sócios participantes, terão direito à participação proporcional nos lucros advindos.

(...)

As sociedades em conta de participação por sua natureza de investimento têm tempo determinado para a sua existência, sendo certo que as especialidades dos sócios ostensivo e oculto são claramente distinguíveis. Assim, pessoas interessadas em fazer parte do empreendimento (sócio oculto) destinam recursos para que as atividades sejam exercidas (sócio ostensivo), buscando participar de seus resultados econômicos, por meio de SCP. O sócio oculto desempenha o papel de prestador de capital, com direito a lucro se tiver.

No caso concreto analisado neste processo o sócio ostensivo é a empresa SERRANA e os sócios participantes são João Gualberto Vasconcelos e José Humberto Souza, conforme consta na cláusula 1ª do Instrumento Particular de Contrato de SCP – Santa Rosa Cuiabá (fl.14.109). Percebe-se que na formação dessa SCP os sócios ocultos em nada contribuíram para a formação desta sociedade, ou seja, não captaram recursos, capital, investimento para a SCP, função esta característica de um sócio participante.

Como citado pela fiscalização, o sócio ostensivo arcou com 99,91% do capital da SCP, conforme cláusula 3ª do Instrumento Particular de Contrato de SCP – Santa Rosa Cuiabá (fl.14.110). Situação atípica na formação de uma Sociedade em Conta de Participação, pois quem deveria ficar responsável pelo investimento seria o sócio oculto.

Em síntese, a Sociedade em Conta de Participação Santa Rosa Cuiabá não teve existência fática mas, apenas, formal. O que se observou foi uma desconfiguração do real objetivo para a constituição de uma sociedade em conta de participação. Pode-se afirmar que a atividade imobiliária de venda e compra de imóveis seria satisfatoriamente desempenhada pelo próprio impugnante, não havendo fundamentação econômica na constituição da SCP.

Por mais que a empresa seja livre para gerir os seus negócios, ela deve atuar dentro dos limites legais, ou seja, o direito desta de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Observa-se que na constituição da SCP Santa Rosa Cuiabá não há propósito negocial algum, a não ser o de redução da carga tributária.

Como já dito anteriormente, é reconhecido que o contribuinte tem o direito de estruturar os seus negócios da melhor maneira que lhe convier, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade. Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

7. Embora o planejamento tributário seja um direito do contribuinte, ele encontra limites nos princípios da boa-fé e da vedação ao abuso de forma. A criação de estruturas societárias sem substância econômica, com o único fito de economizar tributos, configura simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil, e autoriza a desconsideração do ato ou negócio jurídico pela autoridade fiscal. Veja-se excertos do Relatório Fiscal:

“As empresas têm o direito de, nas opções de caminhos lícitos, escolher o que lhes traga maior economia tributária. Porém, esta escolha não pode ser consubstanciada em práticas de condutas ilícitas. Neste sentido, a criação de uma SCP sem um fundamento societário ou comercial, nos moldes em que foi criada, fere a princípios do nosso código civil, representando um ato jurídico simulado, previsto no artigo 167 da Lei nº 10.406/2002.”

8. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é consolidada no sentido de descaracterizar SCPs quando não há propósito negocial que justifique sua existência, tratando-se de mero artifício para redução tributária. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A constituição de Sociedade em Conta de Participação que não atende aos requisitos legais e não demonstra propósito negocial além da economia tributária deve ser descaracterizada. Configura-se a simulação quando a sócia participante assume funções típicas de sócia ostensiva, executando os serviços, utilizando recursos próprios e administrando a SCP, em contradição com a natureza desse tipo societário prevista nos arts. 991 a 996 do Código Civil.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA REAL BENEFICIÁRIA.

Comprovada a simulação na constituição da SCP, as receitas a ela atribuídas devem ser consideradas auferidas pela pessoa jurídica que efetivamente executou os serviços e obteve os rendimentos, sujeitando-se à tributação conforme o regime ao qual esta estiver submetida.

(CARF – Acórdão nº 1101-001.402 - Relator: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Data de Julgamento: 09/10/2024, Data de Publicação: 13/11/2024)

9. No presente caso, os elementos contidos nos autos demonstram que a atividade operacional era, na realidade, conduzida pela sócia ostensiva, sendo a SCP uma mera formalidade contábil. Assim, correta a decisão da autoridade fiscal ao desconsiderar a estrutura simulada e consolidar as receitas na pessoa jurídica principal.

Da responsabilidade solidária

10. A manutenção da responsabilidade solidária dos sócios-administradores também se impõe.

11. A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, é aplicável quando se demonstra que as partes envolvidas se beneficiaram diretamente da situação que constituiu o fato gerador. A criação de uma estrutura societária simulada para reduzir a carga tributária evidencia o interesse comum de todos os que participaram e se beneficiaram do arranjo.

12. Adicionalmente, a responsabilidade pessoal dos administradores, conforme o art. 135, III, do CTN, decorre da prática de atos com infração à lei. A orquestração de um negócio jurídico simulado com o fim de suprimir ou reduzir tributo é, inequivocamente, um ato ilícito que atrai a responsabilidade pessoal dos gestores que o conduziram.

13. Os argumentos dos Recorrentes de que não houve comprovação de atos de gestão com infração à lei não prosperam, pois, a própria concepção e execução do planejamento tributário abusivo constitui o ato ilícito que fundamenta a responsabilidade. Veja-se excertos do Relatório Fiscal:

Considerando os fatos acima relatados, com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, também figuram como sujeitos passivos, na condição de Responsáveis Tributários, as seguintes pessoas físicas e jurídica: JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS, CPF nº 885.404.058-49, JOSÉ HUMBERTO SOUZA, CPF nº 104.239.075-49, e a empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ 04.188.335/0001-36, considerando o interesse comum na situação que constituiu os Fatos Geradores dos tributos devidos, bem como pelos atos de infração à Lei, na condição de sócios gerentes, pessoas físicas, no momento da ocorrência dos respectivos Fatos Geradores, conforme segue:

JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS e JOSÉ HUMBERTO SOUZA: Figuraram como sócios majoritários e administradores, à época da ocorrência dos Fatos Geradores dos tributos devidos, nas empresas SERRANA, ATUAL e TOTAL EMPREENDIMENTOS, já qualificadas neste Relatório, conforme consta nos respectivos Contratos Sociais anexos. À época, na condição de administradores da empresa SERRANA, concretizaram os atos de infração à lei, na assinatura do contrato da SCP SANTA ROSA CUIABÁ e no instrumento particular de compromisso de venda e compra, cujas cópias estão anexas ao processo, ressaltando que no caso da SCP, assinaram em nome próprio e em nome da empresa SERRANA, cuja parte do contrato anexamos a seguir. Neste caso, estão enquadrados no Artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

(...)

14. A responsabilidade solidária da empresa TOTAL EMPREENDIMENTOS LTDA foi afastada pela decisão recorrida e mantido o afastamento pela negação ao Recurso de Ofício por este colegiado.

15. Portanto, sem reparos à decisão recorrida com relação a este item.

Da multa de ofício qualificada

16. A aplicação da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, é cabível nos casos de sonegação, fraude ou conluio. Conforme demonstrado, a utilização de SCP como fachada para dissimular a ocorrência do fato gerador e reduzir o montante do tributo devido caracteriza plenamente as condutas de fraude e simulação (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64).

17. As Súmulas CARF nº 14 e 25, invocadas pelos Recorrentes, não se aplicam ao caso, pois não se trata de "simples apuração de omissão de receita", mas de um esquema deliberadamente arquitetado para enganar o Fisco. O dolo está evidenciado na própria complexidade e artificialidade da estrutura criada. Veja-se excertos da decisão recorrida:

No tocante a multa qualificada imposta pela autoridade fiscal, o sujeito passivo alega que para fins de majoração da multa de ofício é necessária a apresentação de provas objetivas, conclusivas e irrefutáveis acerca da prática de simulação ou fraude.

Conforme consta no relatório fiscal (fls. 35 e 36), a autoridade fiscal concluiu que “a conduta do sujeito passivo buscou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da natureza, circunstâncias materiais do Fato Gerador dos tributos e das condições pessoais do mesmo, afetando a obrigação tributária principal, bem como tentou modificar as características essenciais do Fato Gerador, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos.” A multa qualificada está disposta no Art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

Vale também destacar o conceito de fraude expresso no Art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que serviu de fundamento para a qualificação da multa de ofício:

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

Nota-se, por tudo já exposto neste processo, que é perfeitamente aplicável a multa qualificada (150%). Ao contrário do que afirma o impugnante, há provas mais do que suficientes para a qualificação da penalidade, pois houve fraude na formação da Sociedade em Conta de Participação.

A constituição de uma SCP visando lograr proveito com a tributação mais vantajosa, no caso, o lucro presumido, evidencia a conduta dolosa do sujeito passivo em reduzir o montante dos tributos devidos.

Isso posto, deve ser considerada procedente a imposição da penalidade qualificada no percentual de 150%, exigida em estrita observância às normas estabelecidas.

Quanto à alegação de caráter confiscatório do valor da multa, não cabe tal análise à esfera administrativa, uma vez que a esta incumbe o estrito cumprimento das determinações legais referentes à cobrança de tributos e à imposição de penalidades.

18. Contudo, no que tange ao percentual da multa, assiste parcial razão aos Recorrentes, mas por fundamento diverso. A Lei nº 14.689/2023 promoveu alterações na legislação tributária, estabelecendo um novo tratamento para a qualificação da multa. Em observância ao princípio da retroatividade da lei mais benigna (art. 106, II, 'c', do CTN), a jurisprudência recente do CARF tem aplicado o novo entendimento para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

19. Dessa forma, embora a qualificação da multa deva ser mantida em razão da fraude comprovada, seu percentual deve ser ajustado de 150% para 100%, por força de lei posterior mais favorável ao contribuinte.

20. Ante o exposto, o Colegiado, por voto de qualidade, votou para:

a. **NEGAR PROVIMENTO** aos Recursos Voluntários para manter a desconsideração da Sociedade em Conta de Participação, a exigência dos tributos apurados e a responsabilidade solidária dos Recorrentes (JOÃO GUALBERTO VASCONCELOS e JOSÉ HUMBERTO SOUZA).

b. **DAR PROVIMENTO PARCIAL DE OFÍCIO** ao recurso, exclusivamente para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), com base no art. 106, II, 'c', do CTN, c/c as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023.

assinado digitalmente

Edmilson Borges Gomes