



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11516.721989/2015-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.685 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** Planejamento tributário - segregação de atividades  
**Recorrente** EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICACOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. (i)LEGITIMIDADE. (in)OBSERVÂNCIA ESCRITURAÇÃO NOS TERMOS ART.254, RIR.

Muito embora a existência da sociedade em conta de participação independa de qualquer formalidade e possa provar-se por todos os meios de direito tem-se que para fins tributários é imprescindível que as operações estejam devidamente contabilizadas de forma a identificar que se referem a essa sociedade não personificada; ônus do qual o contribuinte não se desincumbiu pela simples juntada de balancetes que não permitem identificar precisamente a contabilidade de cada uma das SPCs indicadas no "Termo de Ratificação de Constituição de SCP."

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS- PERMUTA VIA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA "CASA-E-SEPARA"- SIMULAÇÃO.

Não há "propósito negocial" na integralização de capital social, por meio de imóveis, em empresa integrante do mesmo grupo econômico, tributada pelo lucro presumido, em sucessivas operações cujo único fim foi a redução da carga tributária incidente sobre operações imobiliárias.

SIMULAÇÃO. PROVA ROBUSTA.

Comprovada a simulação através de vasto acervo indiciário convergente, cabível a identificação da verdade dos fatos e a exigência dos tributos devidos. A não edição da lei a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN não constitui óbice para o lançamento fiscal decorrente da prática da simulação. Antes das alterações normativas implementadas pela Lei Complementar n° 104, de 2001, o CTN já previa a hipótese da autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII). A dissimulação prevista no art. 116, parágrafo único, é uma hipótese nova e distinta da simulação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende ao reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei que votaram pela ilegalidade do Parecer Normativo Cosit nº 09/2014 e, com base nesse entendimento, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à omissão de receitas na alienação de imóveis. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Evandro Correa Dias.

## Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Fortaleza/CE que por unanimidade de votos julgou a improcedência da impugnação apresentada por EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICACOES LTDA. dada lavratura de auto de infração por falta/insuficiência de recolhimento de imposto de renda adicional no ano-calendário de 2010, ante a (i) legitimidade das SCPs, e por omissão de receitas na alienação de imóveis.

Ante ao minucioso relatório empreendido pela DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que for necessário:

*Contra o contribuinte em epígrafe, doravante denominado simplesmente de Embraed, foram lavrados os autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 5.523.819,15); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (R\$ 2.972.916, 91); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (R\$ 8.308.654,87) e Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 1.800.208,56), perfazendo um crédito tributário total de R\$ 18.605.599,49 na data do lançamento, já incluídos multas e juros.*

### **INFRAÇÕES IMPUTADAS.**

*As infrações imputadas ao contribuinte, detalhadas nos itens 2.1 e 2.2 do Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls 890 a 909. Segue-se uma descrição resumida do conteúdo das infrações.*

#### **1. RECEITAS ATRIBUÍDAS INDEVIDAMENTE A SCP**

*A infração está assim sintetizada no auto de infração:*

**APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO ADICIONAL INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DO IMPOSTO**

*Apuração incorreta do adicional de imposto, em face de considerar receitas da atividade como se fossem de Sociedade em Conta de Participação - SCP, sem observar os requisitos destas, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expandidas no subitem "2.1 – Receitas Atribuídas Indevidamente a SCP's", do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração.*

*Entendeu o Auditor Fiscal que os empreendimentos “Villa Serena”, “Nottinng Hill” e “Four Seasons” não apresentavam os requisitos para admitirem o tratamento de Sociedades em Conta de Participação – SCP.*

*As razões em que se sustenta o Auditor Fiscal para desconsiderar as SCP foram basicamente as seguintes:*

- a) o documento apresentado pela fiscalizada para comprovar sua relação com a SCP (fls. 129/143) é um "Termo de Ratificação de Constituição de Sociedade em Conta de Participação", que diz respeito à sua relação com a RTDR Participações, sua holding e controladora, nada tendo a ver com os empreendimentos Villa Serena”, “Nottinng Hill” e “Four Seasons”;*
- b) os empreendimentos a que foi atribuída a condição de SCP já se encontravam em execução por ocasião da constituição, inclusive em estágio avançado, como no caso do Villa Serena;*
- c) no que tange à escrituração, os requisitos do inciso I do art. 254 do RIR/99 não foram cumpridos;*
- d) consoante balanço de fls. 492/516, levantado em 31/12/2010, informações essenciais como capital integralizado, investimento realizado, despesas comuns incorridas, não se encontram representadas;*

e) já os balanços acostados às fls. 144/274 não se conformam com a escrita oficial mantida pela fiscalizada;

f) também não foram cumpridos os requisitos do inciso III do art. 254 do RIR/99, notadamente no que concerne a indicação da condição de SCP, em documentos como: contratos de vendas de unidades, registro de Patrimônio de Afetação, averbação de transações imobiliária, dentre os anexados às fls. 144/247.

Com base nesses fundamentos, concluiu o Auditor Fiscal que o que ocorreu foi o fatiamento da receita, com o propósito de reduzir o pagamento dos tributos, no caso, pela permanência no regime de tributação do lucro presumido.

Em consequência da desclassificação das SCP, seus faturamentos foram atribuídos à Embraed, que assim superaram em 2010 o limite de R\$ 48.000.000,00 para opção pelo lucro presumido, fazendo excluir do regime a empresa a partir do ano calendário seguinte.

Dentro do próprio ano calendário da extrapolação da receita em 2010, a consequência foi o pagamento a menor do adicional do lucro presumido, nos valores apurados pelo Auditor Fiscal conforme a tabela abaixo:

DESCRIÇÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO		
	2º TRIM/2010	3º TRIM/2010	4º TRIM/2010
<b>1. Lucro Não Submetido ao Adicional</b>	<b>20.000,00</b>	<b>20.000,00</b>	<b>44.000,00</b>
1.1 SCP - Villa Serena	20.000,00	20.000,00	0,00
1.2 SCP - Nothing Hill	0,00	0,00	40.000,00
1.3 SCP - Four Seasons	0,00	0,00	4.000,00
<b>2. IRPJ Não Adimplido (item 1 X 10%)</b>	<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>4.400,00</b>

## **2. RECEITA DA ATIVIDADE DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS NÃO ESCRITURADA.**

A infração está assim sintetizada no auto de infração:

### **OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE**

#### **INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS**

Deixar de escriturar e submeter receitas da atividade a incidência da exação, em face de operação de alienação de imóveis dissimulada na escrituração, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no subitem "2.2 Receita da Atividade de Alienação de Imóveis Não Escriturada", do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração.

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2010 a 31/12/2010.

Sustenta o Auditor Fiscal que a Embraed, através da constituição da Embraed Setai Participações Ltda, Sociedade de Propósito Específico – SPE, doravante denominada simplesmente de Setai, e de uma série de operações societária subsequentes, teria se utilizado desse artifício para dissimular uma operação de venda de apartamentos para a empresa Vila do Farol Hotéis e Turismo Ltda, doravante denominada simplesmente Vila do Farol, visando ocultar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e tributos reflexos, incidentes nessas vendas.

#### **Operações societárias.**

As operações societárias que o Auditor Fiscal afirma haverem sido perpetradas pelo contribuinte visando a dissimulação das vendas, conhecidas no jargão da doutrina do planejamento tributário como do tipo “casa e separa”, foram as seguintes.

Em 10/05/2010, a Embraed constituiu a empresa Embraed La Marina SPE – Sociedade de Propósito Específico, com a seguinte composição societária (fl. 517/526).

<b>Embraed La Marina (SPE)</b>	
<b>Embraed Empresa Brasileira de Edificações Ltda</b>	<b>700,00</b>
<b>RTDR Participações Ltda</b>	<b>300,00</b>
<b>Total</b>	<b>1.000,00</b>

Em 11/10/2010, através da Primeira Alteração Contratual (fl. 527/550), a Embraed La Marina (SPE) teve sua razão social alterada para Embraed Setai Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda e o seu capital social aumentado para R\$ 50.000.000,00. Nessa operação, a Vila do Farol Hotéis entrou na sociedade integralizando R\$ 15.000.000,00 com os bens móveis e imóveis descritos no anexo II ao contrato de fls. 316/332. Na mesma data a Embraed e a RTDR aumentaram suas participações de R\$ 700,00 e R\$ 300,00 para R\$ 22.000.000,00 e 13.000.000,00 respectivamente, mediante promessa de integralização em moeda corrente até 31/12/2020.

A nova composição societária ficou assim definida:

<b>Embraed Setai Empreendimentos (SPE)</b>	
Embraed Empresa Brasileira de Edificações Ltda	22.000.000,00
RTDR Participações Ltda	13.000.000,00
Vila do Farol Hotéis Hotéis e Turismo Ltda	15.000.000,00
<b>Total</b>	<b>50.000.000,00</b>

Em 11/10/2010, paralelamente à operação societária retro descrita, a Embraed integralizou R\$ 21.263.995,00 no capital social da VOS Construtora e Incorporadora Ltda, doravante denominada simplesmente de VOS Construtora, empresa controlada pela Vila do Farol, aportando 49 apartamentos e respectivas garagens.

Com a alteração contratual em causa (fls. 755/807), a VOS Construtora passou a ter a seguinte composição societária:

<b>VOS Construtora Ltda</b>	
Vilmar de Oliveira Schurmann	2.698.259,00
Vila do Farol Hotéis e Turismo Ltda	10.792.000,00
Mário César Pêra	1.315,00
Embraed Empresa Brasileira de Edificações Ltda	21.263.995,00
<b>Total</b>	<b>34.755.569,00</b>

Em 22/12/2010, através da Segunda Alteração Contratual (fls. 551/562), a Vila do Farol Hotel retirou-se da Setai (SPE), cedendo suas cotas para a Embraed e recebendo em contraprestação as cotas que esta possuía na VOS Construtora. Com a alteração, a Setai (SPE), voltou a ter como únicos sócios a Embraed e a RTDR Participações, com a seguinte composição:

<b>Embraed Setai Empreendimentos (SPE)</b>	
Embraed Empresa Brasileira de Edificações Ltda	37.000.000,00
RTDR Participações Ltda	13.000.000,00
<b>Total</b>	<b>50.000.000,00</b>

Em 10/12/2010, através da 10ª Alteração (fls. 808/813), a Embraed retirou-se da Vos Construtora, com a entrega de suas cotas à Vila do Farol, recebendo em contraprestação, as cotas que esta possuía na Setai (SPE). Com a alteração, o capital da VOS Construtora voltou a ter os mesmos sócios de antes da integralização da Embraed, a saber:

<b>VOS Construtora Ltda</b>	
Vilmar de Oliveira Schurmann	2.698.259,00
Vila do Farol Hotéis e Turismo Ltda	32.055.995,00
Mário César Pêra	1.315,00
<b>Total</b>	<b>34.755.569,00</b>

Como justificativas para desconsiderar as operações societárias acima, o Auditor Fiscal elenca uma série de situações, que segundo ele, representariam evidências de que tais operações societárias não refletiriam a realidade dos fatos, a saber.

***Distrato supostamente fictício.***

*O Auditor Fiscal chama a atenção para a existência de um "Instrumento Particular de Distrato Contratual", datado de 30/09/2010 (fls. 598 a 600), que afirma estar desalinhado com os eventos reportados. Na forma consignada no aludido distrato, o mesmo se prestou a desfazer um "Instrumento Particular de Permuta de Imóvel por Área Construída no Local", datado de 20/09/2007. Contudo, tal Instrumento de Permuta jamais foi apresentado à fiscalização. Em resposta à fiscalização (fls. 46 e 64/65) o contribuinte afirmou que a data de 20/09/2007 referenciada no Distrato corresponde na realidade ao início das tratativas entre as partes e que o Instrumento de Permuta a que se refere somente veio a formalizar-se em 20/01/2008. Contudo, observa o Auditor Fiscal, o Instrumento de Permuta em causa foi objeto de novação na Cálusula 6.9 do "Instrumento Particular de Contrato de Parceria para a Construção e Incorporação de Edifícios Residenciais e Outras Avenças", firmado em 19/05/2010 (fl. 316/332).*

***Documentos contraditórios sobre a rescisão do contrato de parceria.***

*Relata o Auditor Fiscal que durante a fiscalização foram identificados dois documentos distintos e contraditórios, referentes à rescisão do contrato de parceria entre a Embraed e a Vila do Farol, celebrado em 19/05/2010: um, apresentado pela Vila do Farol (fl. 708), com data de emissão e recebimento em 07/12/2010 e outro, apresentado pela Embraed (fl. 333), que consigna como emissão 23/11/2010 e recebimento em 24/11/2010.*

***Ausência de propósito negocial e substrato econômico.***

*Instado a informar o propósito negocial do investimento no capital da VOS Construtora, o contribuinte afirmou que se deu em função do negócio firmado com a Vila do Farol no contrato de parceria celebrado em 19/05/2010, consistente na "construção de empreendimentos imobiliários e exploração de complexo de hotelaria e turismo".*

*Segundo o Auditor Fiscal, a avença firmada no contrato de parceria em causa suscita dúvidas, levando-se em consideração o fato de que, contraditoriamente às dificuldades de implementação do projeto inicial, o novo contrato amplia consideravelmente a abrangência, o porte e até o objeto de exploração.*

*Observa ainda o agente atuante que a Setai não exerceu qualquer atividade, prestando-se apenas a funcionar como empresa "veículo", na medida em que, afora os eventos da subscrição e integralização de capital, sua escrita registra apenas dois fatos contabilizados, sob valores pífios e não relacionados à execução de atividade do objeto social.*

*Por fim, consigna o Auditor Fiscal que, embora os apartamentos tenham sido aportados à VOS Construtora sob a natureza formal de integralização de capital, a transferência se deu na realidade a título de garantia, consoante avençado pelo item 4, do instrumento de parceria firmado em 19 de maio de 2010.*

***Valores atribuídos aos bens integralizados.***

*Sobre esse tema, o autor do feito afirma que "a mensuração dos bens integralizados pelo custo registrado revela-se absolutamente desarrazoada, notadamente em face de o valor de mercado ser muito superior".*

*Para corroborar sua afirmação, o agente atuante observa que os "terrenos urbanos" (conta "4401-1.2.2.02.01.0001 - fls. 643) integralizados na Setai pelo valor de R\$ 2.120.324,71 foram reavaliados em quatro anos para R\$ 392.687.000,00 (185 vezes!), conforme Laudos de Avaliação às fls. 611 a 641.*

*Acrescenta ainda a autoridade fiscal que no investimento da Embraed no capital da VOS Construtora, consoante evidencia o Razão (fls. 472 a 481), o valor atribuído aos apartamentos na integralização foi de R\$ 21.263.995,00, inferior ao custo escriturado, R\$ 21.858.704,76.*

*Finalizando sua tese de desconformidade de valores, o autor do feito indica também como elementos de convicção contratos de vendas ulteriores, realizadas pela VOS Construtora (fls. 820 a 840) e pela Embraed, neste último caso, com as respectivas tabelas de preço (fls. 334 a 341).*

***Lapso de tempo entre as operações contratuais processadas.***

Sobre esse tema, o Auditor Fiscal consigna que “no período inferior a 60 (sessenta) dias concretizou-se toda a trama de “casa e separa”. E acrescenta: “por ocasião da celebração da retirada e cessão de quotas pela Embraed (10/12/2010), consoante instrumento da 10ª Alteração da VOS Construtora, o instrumento pelo qual a Vila do Farol promoveu o investimento na Embraed Setai - Primeira Alteração - sequer estava registrado (14/12/2010).”

**Ajuste prévio de todo o rito para a concretização do negócio**

Sustenta o Auditor Fiscal que o contrato de parceria celebrado em 19 de maio de 2010 (fls. 316 a 332), estabelecendo previamente todo o rito, fundamentalmente no que concerne à retirada da sociedade, com a opção por permanecer com os bens integralizados, na verdade revela o negócio dissimulado.

Nesse sentido, afirma o agente atuante que a definição dos bens a serem integralizados, de forma que os alienados/transferidos pela Vila do Farol equivalassem exatamente aos da Embraed, denota circunstanciada negociação, com o fito fundamental de implementar a troca dos ativos e que, ademais, em momento algum, foram levados em consideração substratos econômicos inerentes aos propalados investimentos, fato que denota a ausência de interesse/propósito nesse sentido, e sim na alienação dos ativos.

**Clausulas avençadas desalinhadas com a aparência dada.**

O Auditor Fiscal aponta as seguintes inconsistências nas clausulas dos instrumentos objeto de análise:

I) Item 2, da 9ª Alteração do Contrato Social, da empresa VOS Construtora - pelo aludido dispositivo foi constituído usufruto pleno sobre as quotas sociais subscritas pela Embraed, em favor de Vilmar de Oliveira Schurmann, responsável pelas empresas VOS Construtora e Vila do Farol. Assim, a despeito de ser a sócia majoritária, a Embraed, de fato, abriu mão de todo o bônus decorrente, circunstância nada usual para investimentos dessa natureza;

II) Subitem 4.1, do "Instrumento Particular de Contrato de Parceria para a Construção e Incorporação de Edifícios Residenciais e Outras Avenças", firmado em 19/05/2010 - revela que a integralização efetivada pela Embraed na VOS Construtora não tinha o propósito negocial de investimento, mas apenas constituiu garantia;

III) Subitem 2.4, também do instrumento referido no item anterior - na forma dessa avença, a proprietária (Vila do Farol) eximiu-se de todo o passivo decorrente de Ação Pública que afeta imóveis integralizados, a despeito da natureza personalíssima da Ação, fato que revela, mais uma vez, o propósito de se desfazer dos mesmos, ao invés da anunciada parceria ampliada;

IV) No mesmo sentido do subitem precedente, diversas avenças atribuem direitos ou responsabilidades que não se conformam com a propalada parceria, a exemplo do item "5. Do Direito de Rescisão Unilateral por Parte da Vila do Farol e/ou VOS Construtora", bem como do subitem 6.7, que atribui todo encargo tributário para a Embraed, mesmo não sendo ela a contribuinte, todos do instrumento firmado em 19/05/2010.

**Inconsistências na escrituração dos eventos.**

Por fim, no que diz respeito à escrituração dos eventos, o Auditor Fiscal aponta a seguinte inconsistência: no aumento de capital da VOS Construtora, a Embraed integralizou apartamentos no valor total de R\$ 21.263.995,00 e por ocasião da retirada desta sociedade recebeu a participação que a Vila do Farol possuía na empresa Embraed Setai, valorada em R\$ 15.000.000,00.

No registro deste fato (Razão -fls. 471 a 481), a Embraed procedeu à baixa do investimento representado sob a rubrica "23797 - 1.3.1.01.03.0003 VOS Construtora e Incorporadora Ltda", pelo valor de R\$ 21.858.704,76 e consignou débito no mesmo valor na conta ativa de investimento intitulada "41594 - 1.3.1.01.03.0007 Embraed Setai Empreend. Imob. SPE Ltda".

*Assim, concluiu o Auditor Fiscal que “o fato não está devidamente representado, considerando que a participação que recebeu em troca ostenta o valor de R\$ 15.000.000,00. Sob esta configuração existiria uma perda de R\$ 6.263.995,00, fato que não está repercutido na escrita comercial.”*

*Após as constatações acima relatadas, o Auditor Fiscal conclui:*

*Sob o delineamento demonstrado, o que restou efetivado, ao final, foi a transferência de 49 (quarenta e nove) unidades imobiliárias e respectivas garagens, integrantes do estoque e com margem de lucro potencialmente elevada, sem o devido reconhecimento no resultado econômico e fiscal. A estruturação concebida, na forma suso detalhada, intenta dissimular o negócio jurídico verdadeiro, consistente na alienação, por venda, de diversos bens relacionados ao seu objeto social, recebendo em contraprestação outros ativos. Conforme demonstrado, sobejam aspectos que corroboram esta conclusão, infirmando a aparência dada à negociação.*

*De todo o exposto depreende-se, facilmente, que estamos diante de uma operação de alienação/venda de unidades imobiliárias, do objeto social da empresa, matéria suscetível ao gravame do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ). (grifei) Firmada essa conclusão, o autor do feito partiu para a apuração do montante dos tributos devidos. Para tanto, adotou como mês da ocorrência do fato gerador outubro de 2010, momento da integralização dos apartamentos da Embraed no capital da Vos Construtora. Já a base de cálculo, “receita omitida na venda dos apartamentos”, foi estimada a partir de uma média aritmética dos valores das vendas efetivamente realizadas para outros adquirentes, nos mesmos empreendimentos (Alexandria e Renaissance).*

*A receita omitida foi assim estimada em R\$ 94.138.396,32 e tributada pela sistemática do lucro presumido.*

*Tendo em vista a acusação de prática de simulação, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.*

*Foi também formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, contra o Sr. Rogério Rosa, sócio administrador da Embraed.*

### **IMPUGNAÇÃO**

*Ciente das autuações em 30/06/2015 (fl. 912), o contribuinte apresentou em 30/07/2015 a impugnação de fls. 916/933, trazendo, em síntese, as seguintes alegações.*

#### **1. SÍNTESE DO CASO:**

- a Impugnante foi autuada supostamente por duas infrações: 1) omissão de receita na alienação de imóveis, e 2) falta/insuficiência de recolhimento de imposto de renda adicional;*
- segundo o entendimento do Auditor Fiscal responsável, no caso da omissão de receita decorrente da alienação de imóveis, a Impugnante supostamente promoveu “negócio simulado” com o intuito de dissimular o fato/negócio jurídico” de venda de unidades imobiliárias;*
- quanto à segunda autuação, o Auditor Fiscal afirma que identificou o “descumprimento dos requisitos inerentes” às Sociedades em Conta de Participação - SCP, motivo pelo qual as desconsiderou, computando, conjuntamente, as receitas das SCPs com a da Impugnante, como se fosse um negócio único, gerando, assim, imposto de renda adicional a ser recolhido.*

#### **2. CONTEXTO FÁTICO:**

- o caso concreto envolve empresas integrantes de dois grupos empresariais: o grupo Embraed, representado pela Impugnante e pela Setai e de outro lado, o grupo da família do Sr. Vilmar de Oliveira Schurmann, representado pela Vila do Farol e VOS Construtora;*
- a Impugnante é uma tradicional construtora e incorporadora de imóveis de alto padrão na região do litoral norte catarinense, especialmente em Balneário Camboriú, enquanto a Vila do Farol é uma tradicional empresa hotelaria e*

*turismo, proprietária de vários empreendimentos hoteleiros em Santa Catarina;*

*□ dentre os empreendimentos da Vila do Farol, encontrava-se o Hotel Recanto das Águas, localizado no município de Balneário Camboriú;*

*□ vislumbrando uma oportunidade de negócio, a Impugnante propôs (e a Vila do Farol aceitou) firmar, em 21/01/2008, o "INSTRUMENTO PARTICULAR DE PERMUTA DE IMÓVEL POR ÁREA A SER CONSTRUÍDA NO LOCAL" (fls. 590-597), pelo qual, a Vila do Farol transferiria, por permuta, parte da propriedade dos imóveis que compunham o complexo hoteleiro Recanto das Águas para a Impugnante, que em troca, transferiria, por permuta, parte das unidades imobiliárias que seriam construídas na referida área;*

*□ entretanto, logo que a Impugnante iniciou as obras de construção civil na área, em 29/09/2009, o Ministério Público Federal ingressou com Ação Civil Pública (fls. 719-746) contra a Vila do Farol, requerendo a paralisação da construção das obras, no que foi atendido pela Justiça Federal de Itajaí;*

*□ em face dessa demanda judicial, a Vila do Farol, na pessoa do seu proprietário, Sr. Vilmar Schurmann, passou a demonstrar preocupação com os efetivos riscos de inviabilidade do negócio avençado com a Embraed;*

*□ de outro lado, a Embraed, na pessoa do seu sócio administrador à época, Rogério Rosa, hoje falecido, não cogitava a hipótese de desistir do projeto;*

*□ diante desse impasse, em 19/05/2010, os dois Grupos Empresariais aceitaram rever os termos do negócio, formalizando novas condições negociais, o que foi feito através do "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PARCERIA PARA A CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO DE EDIFÍCIOS RESIDENCIAIS E OUTRAS AVENÇAS" (fls. 316-332);*

*□ pela nova avença, foram ampliadas as possibilidades de implementação de projetos imobiliários na área do hotel por parte do Grupo Embraed, em contra partida de o Grupo Embraed disponibilizar, para o Grupo do Sr. Schurmann, um conjunto de imóveis (apartamentos) em volume suficiente para servir de garantia real, caso o Grupo Hoteleiro passasse a não mais confiar na viabilidade jurídico ambiental de implementação dos projetos pretendidos pela Embraed;*

*□ pelo referido instrumento, os projetos foram centralizados na Setai (Sociedade de Propósito Específico), incluindo a transferência para a referida empresa, da propriedade dos imóveis onde se encontrava o Hotel Recanto das Águas, a fim de que a Vila do Farol e a Impugnante não tivessem que se envolver diretamente com as questões jurídico ambientais que viriam pela frente;*

*□ por outro lado, a Impugnante ficou responsável por integralizar um conjunto de imóveis (apartamentos) numa das empresas do Sr. Schurmann (nesse caso, a VOS Construtora), gravando as respectivas cotas com cláusula de usufruto em favor do referido Senhor, no sentido de protegê-lo, por meio de garantia real (apartamentos), contra eventuais intempéries decorrentes das questões jurídico ambientais;*

*□ mesmo com a disponibilização dos referidos imóveis (apartamentos) em garantia, o Grupo do Sr. Schurmann exigiu o direito de poder rescindir unilateralmente o negócio com o Grupo Embraed, podendo, ao seu exclusivo critério: (a) reverter a propriedade dos imóveis do Hotel Recanto das Águas ou (b) tornar definitiva a propriedade sobre os apartamentos dados em garantia;*

*□ nesse sentido, o Contrato de Parceria criou três caminhos possíveis para o desenrolar do negócio havido entre o Grupo Embraed e o Grupo Schurmann:*

*a) o Grupo Embraed sairia vitorioso das ações judiciais ambientais, viabilizando o projeto de incorporação e dando andamento ao empreendimento econômico em conjunto com o Grupo Schurmann;*

*b) o Grupo Schurmann poderia decidir rescindir unilateralmente o negócio a qualquer momento e assumir novamente a propriedade dos imóveis onde se encontrava o Hotel Recanto das Águas, pondo fim, definitivamente, às expectativas do Grupo Embraed em relação ao projeto previsto para a região; e,*

*c) o Grupo Schurmann poderia decidir rescindir unilateralmente a parceria a qualquer momento, abrindo mão da propriedade dos imóveis do Hotel Recanto das Águas em favor do Grupo Embraed, em troca de ficar com a propriedade dos imóveis (apartamentos) dados em garantia através da integralização e usufruto na VOS.*

- no primeiro caso, ter-se-ia uma sociedade de propósito específico para investimento conjunto em projeto de incorporação imobiliária; no segundo, não haveria a conclusão de qualquer negócio jurídico, tendo em vista que ambas as partes retornariam à exata situação anterior e, por fim, no terceiro caso, ocorreria, como, de fato, ocorreu, uma permuta de ativos entre o Grupo Embraed e o Grupo Schurmann;*
- nesse sentido, o Grupo Schurmann notificou e ratificou (dois momentos) sua decisão de rescisão unilateral do Contrato de Parceria, com a opção pela efetivação da transferência definitiva da propriedade dos imóveis que haviam sido dados em garantia (apartamentos);*
- assim, fica claro que todo o contexto negocial, caracterizado e comprovado pela documentação espontaneamente entregue pela Impugnante, redundou numa simples troca de ativos entre grupos empresariais, exatamente como descrito e contratado nos respectivos instrumentos jurídicos;*
- o negócio em causa tratase de mero fato permutativo que, em nenhuma hipótese, pode ser caracterizado como fato gerador tributário, haja vista que não há qualquer sombra de acréscimo patrimonial ou aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (artigo 43 do CTN);*
- todas as operações de transferência de ativos que ocorreram neste caso foram consideradas e escrituradas pelos seus respectivos valores originais (custo de aquisição contabilizado);*
- não houve qualquer tipo de reavaliação, ágio, valor justo, ou coisa do gênero, o que, por si só, já põe por terra a equivocada afirmação do Auditor Fiscal acerca de uma suposta operação "casa e separa", mormente por inexistir qualquer tipo de movimentação financeira de pagamento, torna, ou coisa parecida*

### **3. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO:**

- o Auditor Fiscal não demonstrou que existiam (ou existem) pessoas ocultas diversas daquelas que firmaram os instrumentos jurídicos, ou que qualquer uma das declarações ou condições contidas no contrato não eram verdadeiras (ou que não representaram o que ocorreu de fato), ou, ainda, que os instrumentos foram antedatados ou pós-datados, logo, ele não pode falar em "simulação".*
- alienação de bens imóveis que recebe "em contraprestação outros ativos" (SEM TORNA), no direito tributário brasileiro, é denominada de PERMUTA e não de venda;*
- o negócio jurídico caracterizado pelos eventos ocorridos e pelos instrumentos contratuais formalizados neste caso concreto redundou, na verdade, numa operação de **PERMUTA DE ATIVOS** e não numa "venda dissimulada";*
- quem, em sã consciência, iria acreditar que uma empresa como a Embraed, com o suposto intuito de "dissimular a venda" de apartamentos de altíssimo padrão, prontos para morar, de frente para o mar em Balneário Camboriú, iria se sujeitar a aceitar, em troca (SEM TORNA), um terreno cheio de problemas judiciais em relação à questões ambientais, com um enorme risco de virar um*

"mico", por eventualmente ser proibida qualquer construção em sua área, simplesmente para "enganar o fisco"?!  

---

□ se aceitarmos a falácia do Auditor Fiscal, estaríamos nos prestndo a acreditar que, apenas para "enganar" o fisco, a Impugnante trocou belos apartamentos, com altíssima liquidez comercial, facilmente vendáveis, por um terreno incrustado na mata atlântica, praticamente impossível de vender, e que demandaria (como vem demandando) um enorme esforço de investimento jurídico e econômico para viabilizar qualquer eventual possibilidade de aquisição jurídica e/ou econômica de renda num futuro BEM distante.

□ houve, de fato, uma permuta de ativos, caracterizada pela troca de participações societárias, onde a Impugnante abriu mão de suas cotas na VOS Construtora, em troca de receber as cotas que a Vila do Farol detinha em relação ao capital social da Setai.

□ mesmo que essa Autoridade Julgadora consiga descobrir uma eventual justificativa para acatar o argumento de "simulação" neste caso concreto, por mais absurda que possa vir a ser essa tal justificativa, ainda assim, no máximo, poder-se-ia desconsiderar o Contrato de Parceria e, conseqüentemente, a permuta de cotas. Nesse caso, restaria a permuta dos apartamentos da Impugnante pelo terreno do Hotel Recanto das Águas da Vila do Farol, ou seja, inevitavelmente ainda seria uma permuta de ativos sem torna.

#### **4. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO:**

□ para toda a doutrina, a jurisprudência, e a legislação, a mera movimentação permutativa de ativos sem torna não pode ser considerada receita para efeito de tributação do imposto de renda no âmbito do lucro presumido, em que pese a existência do Parecer Normativo COSIT no 9/2014, em sentido contrário;

#### **5. LEGITIMIDADE DAS SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO:**

□ as Sociedades em Conta de Participação analisadas pelo Auditor Fiscal têm como sócias a Impugnante e a RTDR Participações Ltda, que também é a sócia controladora da Impugnante;

□ a ideia de constituir Sociedades em Conta de Participação com a RTDR para cada uma das obras empreendidas pela Impugnante - surgiu inicialmente com o objetivo específico de preparar e facilitar a operacionalização dos empreendimentos para a possível entrada de outros investidores ao longo das obras;

□ o instituto jurídico da Sociedade em Conta de Participação acabou se mostrando extremamente prático no sentido de agilizar os aportes e retiradas de capital da RTDR para cada empreendimento específico, sem que houvesse a necessidade de formalização via instrumentos contratuais perante o registro de comércio;

□ o Código Civil brasileiro estabelece que "Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito";

□ o propósito específico e finito de cada SCP é indiscutível, pois se refere a obras de incorporação (prédios) determinadas com início, meio e fim.

□ não faria sentido a RTDR aumentar o capital da Embraed e formalizar burocraticamente integralizações apenas para suprir os investimentos eventualmente demandados para cada obra específica;

□ os balanços e balancetes auxiliares que foram entregues (fls. 144/154, 194/199 e 244/251) não deixam qualquer dúvida acerca da especialização patrimonial de cada uma das SCP;

□ os balanços e balancetes também mostram que a RTDR não aportou valores ao longo de 2010, motivo pelo qual não há saldo consolidado em seu favor no

*balanço geral da Impugnante, conforme bradou o Auditor Fiscal a título de suposta ilegitimidade das SCPs;*

*□ os aportes da RTDR se deram a partir de 2011, conforme as fichas de razão que seguem como anexo 02 desta petição, as quais poderão ser integralmente auditadas a qualquer tempo;*

*□ a variação percentual das participações de cada uma das sócias é irrelevante para efeito de "descaracterização da SCP". A dinâmica da demanda por recursos em empreendimentos do porte das incorporações em questão é enorme. Não há como prever a fixação e o cumprimento de percentuais muito específicos, assim como a eventual entrada e saída de outros sócios participantes;*

*□ os valores foram aportados na medida da necessidade e retirados quando possível. Esse é apenas mais um motivo para que a Impugnante tenha se apoiado na SCP, tendo em vista a sua flexibilidade em relação a pouca exigência acerca das formalidades constitutivas (art. 992 do CC);*

*□ os documentos de fls. 178/193 e 265/274, bem como as planilhas de apuração e os comprovantes de recolhimento de tributos disponíveis nas fls. 275/315, dão conta de explicitar inequivocamente o extremo cuidado da Impugnante com a especialização das operações de cada uma das SCPs;*

*□ o Auditor Fiscal apresenta argumentos meramente retóricos, apoiando-se em expressões de efeito, porém, vazias de conteúdo.*

#### **6. ERRO NA DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR:**

*□ o Auditor Fiscal afirma que o fato gerador se deu com a 9ª alteração do contrato social da VOS Construtora, ocorrido em 11/10/2010, com isso determinou o 31/10/2010, como sendo a data da ocorrência do fato gerador;*

*□ ocorre que no momento da formalização da 9ª alteração do contrato social da VOS Construtora, a única coisa que a Impugnante fez foi subscrever e integralizar cotas com a entrega de bens imóveis (apartamentos). Nesse sentido, não há como afirmar que a Impugnante tenha recebido qualquer tipo ativo em troca dos apartamentos no momento da referida alteração contratual;*

*□ essa falha na determinação do momento da ocorrência do fato gerador contamina o lançamento de nulidade por vício material.*

#### **7. ERRO NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*□ todas as operações realizadas neste caso concreto formam formalizadas e escrituradas por seus respectivos custos de aquisição (valores contabilizados). Logo, mostra-se totalmente descabido o arbitramento da base de cálculo do suposto fato gerador a partir de "valores de mercado" dos bens permutados.*

*□ esse arbitramento indevido da base de cálculo, a exemplo do erro na definição do fato gerador, configura igualmente causa de nulidade do lançamento por vício material.*

#### **8. PEDIDO.**

*Ao final, solicita o cancelamento dos presentes autos de infrações, enumerando os seguintes motivos:*

*1) Inexistência de qualquer tipo de negócio simulado e, conseqüentemente, de fato gerador tributário em relação à permuta de ativos sem torna realizada pela Impugnante;*

*2) Inexistência de imposto de renda adicional a ser recolhido, tendo em vista a demonstração da plena legitimidade das sociedades em conta de participação integradas pela Impugnante;*

*3) Nulidade por vício material do ato fiscal em relação à suposta omissão de receita, caracterizada por erro na indicação do momento da ocorrência do fato gerador;*

*4) Nulidade por vício material do ato fiscal em relação à suposta omissão de receita, caracterizada por erro na definição da base de cálculo da pretendida exação; e,*

*Subsidiariamente,*

*5) Descabimento da multa qualificada, tendo em vista a evidente inexistência de qualquer indicio de dolo, fraude ou simulação.*

Em julgamento a DRJ entendeu, por unanimidade, não assistir razão a recorrente nos argumentos veiculados julgando, assim, pela improcedência da impugnação restando a decisão assim ementada:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2010*

***DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.***

*A fiscalização deve desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.*

***LUCRO PRESUMIDO. FRACIONAMENTO DE RECEITA ATRAVÉS DE CRIAÇÃO ARTIFICIAL DE SCP.***

*O fracionamento da receita da pessoa jurídica, por meio da criação artificial de SCP, tendo como sócio oculto o próprio sócio controlador e como exclusivo propósito o de permitir a opção pelo lucro presumido caracteriza simulação, autorizando a autoridade fiscal a desconsiderar de ofício a opção pelo regime e aplicar as conseqüências tributárias cabíveis.*

***ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO.***

*Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com a decisão a contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário em que inicialmente sustenta a legitimidade das SCP, sob o fundamento de que a participação de uma holding (RTDR Participações LTDA) em SCPs em conjunto com a recorrente, empresa em que também detém participação societária, não influi na personalidade jurídica daquelas, que a utilização dessa estrutura jurídica *surgiu inicialmente com o objetivo específico de preparar e facilitar a operacionalização dos empreendimentos para a possível entrada de outros investidores ao longo das obras*. Reiterando que *não faria sentido a RTDR aumentar o capital da Embraed e formalizar burocraticamente integralizações apenas para suprir os investimentos eventualmente demandados para cada obra específica*.

Afirma ainda que não haveria vantagem tributária em submeter seus empreendimentos à apuração do IRPJ pelo lucro presumido, dado que seus empreendimentos imobiliários são tributados em conformidade com o RET, previsto na Lei n. 10.931/04, que seria muito mais vantajoso que o lucro presumido. Em relação ao não cumprimento das formalidades para adoção do regime de SCP, a contribuinte assevera que *os balanços e balancetes auxiliares que foram entregues (fls. 144/154, 194/199 e 244/251) não deixam*

*qualquer dúvida acerca da especialização patrimonial de cada uma das SCP; e que os documentos fiscais contidos nas folhas 178-193 e 265-274, bem como as planilhas de apuração e os comprovantes de recolhimento de tributos disponíveis nas folhas 275-315, dão conta de explicitar inequivocamente o extremo cuidado da recorrente com a especialização das operações de cada uma das SCPs.*

Quanto à existência de simulação, alega que o próprio relator do acórdão reconheceu que se trata de permuta de imóveis e não dissimulação de compra e venda. Nessa linha, passa-se então a impugnar a aplicação do Parecer Normativo n. 9/2014 que equiparou a permuta a compra e venda para fins de identificação de renda tributável, o que a seu ver violaria os arts. 121, II, 123, §3 e 128, §§4 e 5, todos do RIR/99.

Alega ainda a nulidade por vício material por erro na identificação do fato gerador e por definição da base de cálculo. Para ao fim, reiterar seus pedidos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

### 1. DA ADMISSIBILIDADE:

O recurso é tempestivo e foi interposto por advogado com procuração nos autos.

### 2. DO MÉRITO

Inicialmente, cumpre esclarecer que a análise não será adstrita ao decidido em sede de DRJ. Como já nos posicionamos anteriormente pelo amplo efeito devolutivo do Recurso Voluntário que confere ao CARF cognoscibilidade exauriente serão analisados não apenas as premissas delimitadas pela r. DRJ, mas o auto de infração desde sua concepção pelo fiscal em sede de TFV.

#### 2.1. DA (i)LEGITIMIDADE DAS SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO:

Quanto às sociedades em conta de participação, o fiscal responsável por lavrar o auto entendeu que não estavam presentes os requisitos para configuração das SCP em litígio. Alegando para infirmar sua existência que:

*Na forma dos instrumentos acostados às fls. 129 a 140, intitulados “Termo de Ratificação de Constituição de Sociedade em Conta de Participação”, produzidos no curso da presente fiscalização, as SCP são entre EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICAÇÕES LTDA. (EMBRAED) e RTDR PARTICIPAÇÕES LTDA. (RTDR), sendo aquela a sócia ostensiva. A RTDR, por sua vez, detém 98% (noventa e oito por cento) das quotas sociais da EMBRAED. Assim, sob o aspecto do quadro societário, é absolutamente estranha a constituição das mesmas, uma vez que, na prática, representa a constituição de sociedade com o próprio sócio controlador, sendo que o sócio minoritário de ambas também se confunde.*

*Sob o viés da participação societária, os aludidos instrumentos consignam que é de 50% (cinquenta por cento) para cada, informação que não se conforma com escrita comercial que mantém, vide Balanço de 31/12/2010, acostado às fls. 492 a 516. Ademais, empreendimentos a que foi atribuída a condição de SCP encontravam-se em execução por ocasião da constituição, inclusive em estágio avançado, como o “Villa Serena”, cenário em que não se vislumbra a participação na forma informada, mesmo porque a escrita comercial assim não o reflete.*

*No que tange à escrituração, consoante disposto no artigo 254 do RIR/99, os requisitos necessários também não restam cumpridos. Em nível de livros, considerando que são utilizados os do sócio ostensivo, os registros não observam o disposto no inciso I do aludido artigo, considerando que aspectos elementares não restam evidenciados. Consoante revela o Balanço acostado às fls. 492 a 516, levantado em 31/12/2010, informações essenciais como do*

*capital integralizado, investimento realizado, despesas comuns incorridas, não se encontram representadas. Já os balanços/balancetes apresentados na esteira do item 2, da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 29 a 31), compendiados entre os documentos acostados às fls. 144 a 274, não se conformam com a escrita oficial mantida. Naqueles constam rubricas que não figuram nesta, fato que denota cabalmente a desconformidade, dispensando maiores comentários. Em relação aos preceitos relacionados aos documentos, insculpidos no inciso III do aludido artigo 254, a norma também resta não cumprida, notadamente no que concerne a indicação da condição de SCP. Documentos dentre os acostados às fls. 144 a 274, a exemplo dos instrumentos firmados na venda de unidades, instituição e registro de Patrimônio de Afetação, registro/averbação de transações imobiliárias, revelam o descumprimento.*

A r. DRJ acatou o posicionamento do fiscal salientando que não estariam cumpridos os requisitos para configuração de uma SCP, a saber, *a) a captação informal de recursos de terceiros, por parte do sócio ostensivo; b) isenção da responsabilidade do sócio oculto perante terceiros; c) não participação do sócio oculto na administração dos negócios da SCP e d) anonimato do sócio oculto perante terceiros.*

O contribuinte desde a impugnação e reitera em seu Recurso Voluntário que a utilização da SCP visa dar maior flexibilidade ao empreendimento permitindo a captação e integralização de capital de uma forma mais célere. Afirma ainda que não se beneficia do lucro presumido, pois teria submetido a receita dos seus projetos ao RET previsto na Lei. n. 10.931/2004. Alega ainda que todos os documentos entregues ao longo do procedimento e/ou indicados pela fiscalização contradizem o Auditor Fiscal.

A controvérsia demanda enfrentar se no caso concreto a utilização das SCP é oponível ao fisco e se os documentos acostados aos autos pelo recorrente são suficientes para demonstrar se a escrituração de suas operações são legítimas.

Incumbe esclarecer, desde já, que o mero fato do contribuinte ter estruturado sua atividade imobiliária mediante SCPs não há prática evasiva alguma, tratando-se de estruturação usual no setor imobiliário reconhecida, inclusive, pela legislação tributária que recentemente, inclusive, demanda-lhe inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). (IN/RFB n.1634/2016)

A SCP é um instituto jurídico atualmente regulamentado pelos arts. 991 a 996 do Código Civil de 2002, que autoriza maior flexibilidade a seus sócios, como se percebe inclusive da leitura dos art. 992, a saber, que prescreve que *a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.*

Verifica-se ainda que o art. 993 do CC/02 prescreve a responsabilidade do sócio ostensivo, atribuindo responsabilidade solidária aos demais sócios pela obrigação em que intervierem.

Ao fato do controlador de sociedade empresária (RTDR) que configura como sócia ostensiva (EMBRAED) participar como sócia oculta da SCP há um indício de (i) legitimidade pois quais razões justificariam sua constituição. Há afirmação de que a SCP tem por propósito flexibilizar os aportes de capital para realização dos empreendimentos realizados pela Recorrente, o que, no entanto não se sustenta na medida em que a contribuinte não conseguiu relatar uma só operação de investidor que tenha justificado a concepção de tal estrutura.

Argumenta a contribuinte que a legislação cível não veda que controladora participe de SCP juntamente com controlada, o que é verdade, e que nem mesmo demanda-se forma específica ao que não haveria mácula alguma no "Termo de Ratificação de Constituição de Sociedade em Conta de Participação."

Em obra coletiva dedicada sobre a estruturação de operações imobiliárias Renato Faria ao discorrer acerca do Regime Tributário das SCPs esclarece que a constituição de SCPs de fato "independe de registro podendo ser provada por qualquer modo." (FARIA & CASTRO, Renato e Leonardo. *Operações imobiliárias- estruturação e tributação*. São Paulo: Saraiva, 2016, p.546.)

Ainda que presentes fundamentos econômicos e previsão legal para SCP, tem-se que a forma como foi estruturada a operação não há como não conferir razão à autoridade fiscal. Entendeu a autoridade fiscal que o "Termo de Ratificação de Sociedade em Conta de Participação" apresentado pela recorrente não é documento suficiente para demonstrar a existência, além do que sua operação não observou o que prescreve a legislação tributária.

Vale considerar que ainda que a legislação brasileira não demande forma específica para o ato, independentemente se considere a natureza jurídica da SCP de sociedade ou contrato, tem-se que isso não implica imediatamente o reconhecimento de sua legitimidade para fins tributários ao que importante verificar qual tratamento tributário dispensado a tal instituto.

Conforme antes visto hoje a RFB prevê, inclusive, CNPJ para as SCPs; o que inexistente há época das operações da recorrente. No entanto, a operação das SCPs regulada pela IN31 por meio da qual já previa-se que sua escrituração deve observar a seguinte disposição do RIR/99:

Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:

I quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

No presente caso, os meros balancetes juntados aos autos não observam o regramento legal antes prescrito, o que aliado à fragilidade da demonstração das operações das SCPs, não há como reconhecer a legitimidade da existência das SCPs que não seguiram os critérios da legislação referida ao que voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação a esse item.

## 2.2. DA RECEITA DA ATIVIDADE DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS NÃO ESCRITURADA.

O fiscal que lavrou o auto de infração entendeu que o conjunto de operações realizadas pelo contribuinte, retratadas no relatório, visava à *alienação de diversos ativos do estoque da empresa ora sob fiscalização (Embraed) e diversos bens do ativo não circulante pela Vila do Farol, tudo sem qualquer ônus no que concerne a exações federais administradas pela Receita Federal do Brasil*. Estar-se-ia, portanto, diante de operação casa separa dado que: (a) haveria Ausência de Propósito Negocial e Substrato Econômico; (b) atribui aos bens valores inferiores aos que teriam no mercado; (c) lapso de tempo entre as operações processadas de apenas 60 dias; (d) Ajuste Prévio de Todo o Rito para a Concretização do Negócio; (e) a presença de Cláusulas Avençadas Desalinhadas com a Aparência Dada; e Inconsistências na Escrituração dos Eventos.

Calculou então o preço médio das unidades vendidas até então em cada empreendimento para definir os valores omitidos da base de cálculo dos tributos, chegando às tabelas abaixo:

Nº APTO	DATA CONTRATO	ADQUIRENTE	VALOR
501	19/10/2010	Manoel Felipe da Silva	1.200.000,00
901	02/07/2010	Eduardo Zucco Padli	925.000,00
1201	20/01/2010	Sônia Maria Peres do Amorim	1.100.000,00
1301	19/08/2010	Hélio Laureano e Anália Netto	850.000,00
1501	29/10/2010	Wilson Maurici Rudrick	875.000,00
1702	30/11/2010	Eugênio Albino	1.330.571,32
2701	21/01/2010	James Alberto Lourenço	1.200.000,00
<b>VALOR TOTAL DAS NEGOCIAÇÕES EM 2010.....</b>			<b>7.480.571,32</b>
<b>PREÇO MÉDIO APURADO (7.480.571,32 / 7).....</b>			<b>1.068.653,05</b>
<b>VALOR DAS UNIDADES EM QUESTÃO (10 X 1.068.653,05).....</b>			<b>10.686.531,00</b>

Nº APTO	DATA CONTRATO	ADQUIRENTE	VALOR
601	19/03/2010	Luzmari Kaesemodel	1.600.000,00
801	06/05/2010	João Carlos Disserha	2.000.000,00
2502	15/01/2010	Andresson P. M. Figueiredo	2.500.000,00
2601	19/02/2010	Friedrich Georg Mittelsadt	2.104.000,00
2801	04/01/2010	Giuseppe Leggi Jr e Thelma Santos	2.040.000,00
3101	04/05/2010	Rosemarie Georg Schurmann	2.594.748,51
<b>TOTAL DAS NEGOCIAÇÕES EM 2010.....</b>			<b>12.838.748,51</b>
<b>PREÇO MÉDIO APURADO (12.838.748,51 / 6).....</b>			<b>2.139.791,42</b>
<b>VALOR DAS UNIDADES EM QUESTÃO (39 X 2.139.791,42).....</b>			<b>83.451.865,32</b>

1. VALOR ATRIBUÍDO ÀS UNIDADES DO "ALEXANDRIA"	R\$ 10.686.531,00
2. VALOR ATRIBUÍDO ÀS UNIDADES DO "RENAISSANCE"	R\$ 83.451.865,32
<b>3. VALOR TOTAL ATRIBUÍDO À OPERAÇÃO (1 + 2)</b>	<b>R\$ 94.138.396,32</b>

Os fiscais, por fim, qualificaram a multa nos termos do art. 44, I e §1 da Lei n. 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

O contribuinte sustentou em sua impugnação que não se trataria de simulação, mas caso se configurasse a simulação, o negócio dissimulado seria uma permuta sem torna (dos apartamentos da Recorrente pelo terreno do Hotel Recanto das Águas da Villa do Farol) e não uma compra e venda. O que acabou sendo acatado pela r. DRJ, conforme se transcreve:

*Na realidade, o que aconteceu foi a permuta de 49 apartamentos de luxo, prontos para morar, pertencentes a Embraed, e contabilizados no seu estoque, os quais foram permutados pelo Hotel Recanto das Águas, com todo seu ativo imobilizado, e mais 8 terrenos, com área total de aproximadamente 667.000m2, de propriedade da Vila do Farol.*

*(...)*

*Diante do quadro acima, dúvidas não restam de que o que houve de fato foi uma permuta de ativos entre a Embraed e Vila do Farol, travestida de contrato de parceria. Ocorre que a permuta dos imóveis, caso fosse exteriorizada desde o início como tal, sujeitaria as partes à incidência do imposto de renda e contribuições: a Vila do Farol, sob forma de ganho de capital na realização de ativos imobilizados e a Embraed, na forma de receita da alienação de bens do ativo circulante, sujeita à tributação pelo lucro presumido.*

Nessa linha, aplicou o Parecer Normativo Cosit n. 9/2014, afirmando ainda que a permuta se equipara a compra e venda nos termos do art. 533 do CC/2002, mantendo-se o auto em sua inteireza, inclusive no tocante à base de cálculo, que teria sido arbitrada nos termos do art. 20 da Lei 7.713/88.

Em seu RV, a Recorrente aceita a premissa da r. DRJ afirmando que não há dissimulação de compra e venda, mas uma simples troca de ativos, o que estaria evidente no *Instrumento Particular de Permuta de imóvel por Área a ser construída no local (fls. 590-597)*. O que teria sido alterado pelo embargo da obra pelo MP, de forma que a operação seria então garantida por imóveis construídos.

Que a interpretação veiculada no Parecer Normativo Cosit n. 9/2014 subverteria o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, que a tributação de permuta sem torna pelo IR violaria os artigos 121, II, 123§3 e 128, §§ 4 e 5 do RIR, bem como o item 2.1.1 da IN SRF nº 107/88. Alegou ainda o erro na indicação do fato gerador e na definição da base de cálculo.

O primeiro aspecto que gostaria de pontuar são os as supostas ausência de Propósito Negocial e Substrato Econômico. Como já registrado ao longo do voto e venho defendendo, o propósito negocial não tem previsão legal e serve apenas como indício para que se verifique um dolo, fraude ou simulação nos termos do art. 149 do CTN. Mas ainda que se aceitasse a necessidade de um propósito negocial, as operações realizadas se justificariam no contexto em que ocorreram. Afinal, o embargo judicial da obra que acabou por frustrar a operação inicial seria causa aceitável para que as partes buscassem outro meio para garantir o contrato, porém, jamais seriam suficientes e legítimos para montagem de toda uma operação casa-e-separa com vistas a furta-se do recolhimento de impostos.

Fora só a suposta ausência de propósito negocial e de substrato econômico a razão que motivou a lavratura do auto, não haveria razão para sua manutenção, mas os fiscais que o lavraram apontaram ainda como fundamento, lastreados em análise da documentação apresentada pela Recorrente, para verificação da simulação, e que não foram em nenhum momento impugnados pelo ora Recorrente: (a) atribuição aos bens de valores inferiores aos que teriam no mercado; (b) lapso de tempo entre as operações processadas de apenas 60 dias; (c) Ajuste Prévio de Todo o Rito para a Concretização do Negócio; (d) a presença de Cláusulas Avançadas Desalinhadas com a Aparência Dada; e (e) Inconsistências na Escrituração dos Eventos.

A questão que permanece é se o fato dissimulado é uma compra e venda como apontado pelos fiscais que apontaram o auto ou uma permuta de imóveis sem torna, como alegado pelo contribuinte e acatado pela r. DRJ. Particularmente, entendo que o resultado final da operação foi a troca de 49 apartamentos por um terreno, o que me leva, então, a análise da aplicação do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014 ao caso concreto, a permuta de um bem do ativo imobilizado (o terreno) por unidades do estoque (os apartamentos), que restou assim sintetizado:

*Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ. PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO. Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna. A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir. Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988.*

Nesse ponto, entendo que não merece guarida o pleito do contribuinte, os dispositivos do RIR que foram apontados como violados, dizem respeito a apuração de ganho de capital da Pessoa Física, que está submetido a regime de apuração diverso daquele ao qual a Recorrente está submetida; lucro presumido.

Bem explica o Conselheiro Luís Flávio Neto, em estudo dedicado às consequências tributárias de permutas de bens imóveis realizadas por empresas optantes pela sistemática do lucro presumido que "operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte." (FARIA & CASTRO, Renato e Leonardo. *Operações imobiliárias- estruturação e tributação*. São Paulo: Saraiva, 2016, p.713.)

O Acórdão, ora hostilizado, compartilha igual entendimento com fundamento, inclusive, em entendimento anterior da RFB nos termos da Solução de Divergência n.5, de 1º de dezembro de 2010 (COSIT):

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de

torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta. Dispositivos legais: art.533, da Lei n.10406/2002 (CC); arts.224, 518 e 519 do Decreto n.3000/1999.

Entendo ainda que o auto de infração não está maculado pelos vícios materiais alegados pela Recorrente, quanto a eventual erro na indicação do fato gerador e na apuração da base de cálculo adotando como razão de decidir os mesmos fundamentos apontados pela r. DRJ.

### **2.3 DA MULTA QUALIFICADA EM 150%:**

A autoridade fiscal imputou multa qualificada ante a confirmação da simulação que pelas razões antes lançadas de toda estruturação contratual montada pela recorrente com vistas a dissimular situação fiscalmente lhe era mais onerosa operou em simulação devendo, assim, ser mantida a multa qualificada prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96, por coerência.

Este E. CARF por meio do CSRF já teve oportunidade de julgar caso símile de operações societárias simuladas com vistas a furta-se ao recolhimento de impostos decorrentes de operações imobiliárias consagrando entendimento pela aplicação da multa qualificada em 150% restando a decisão assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006 e 2008

**OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.**

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura *per se* dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

**GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.**

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.**

Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

(Acórdão n.9101-002.429, Rel. Conselheiro Marcos Valadão)

**3. CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto mantendo assim o crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira