



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 15746.727003/2022-61 |
| ACÓRDÃO | 1101-001.478 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 10 de dezembro de 2024 |
| RECURSO | DE OFÍCIO |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | PARTAGE FL TOWER EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2018

SIMULAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. TRANSFERÊNCIA DE ATIVO IMOBILIÁRIO MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL PARA OUTRA EMPRESA DO GRUPO E POSTERIOR VENDA. OPERAÇÕES REALIZADAS NO ÂMBITO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. COERÊNCIA ENTRE ATOS PRATICADOS E PROPÓSITOS DECLARADOS.

É da fiscalização o ônus da prova de fatos que permitam a conclusão da ocorrência da simulação que justifica a autuação. Demonstrado nos autos que os atos praticados pela contribuinte foram condizentes com os propósitos apresentados como justificativa, é de se afastar o entendimento acerca da prática de simulação.

A transferência de determinado ativo imobiliário, mediante integralização de capital social, para outra empresa do grupo e sua posterior venda, no contexto de reorganização societária de todo o grupo empresarial, não implica a priori em operação simulada. A alegação de simulação, cujo ônus probatório é do Fisco, deve levar em conta o contexto geral em que inserida a operação.

Demonstrando-se que a reorganização societária realizada tinha por objetivo o isolamento de ativos e posterior retirada de um dos sócios, e sendo os resultados alcançados coerentes com tal declaração de vontade, não há que se falar em simulação, especialmente quando o lançamento não traga comprovação cabal em sentido contrário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Ricardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão da 9ª Turma da DRJ04 (e-fls. 1425-1445) que julgou procedente impugnações apresentadas (e-fls. 1337-1390 e 1393-1421) contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 1132-1174) relativos aos anos-calendário 2017 e 2018. Os autos de infração apontam as seguintes infrações:

IRPJ:

RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

Omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

CSLL:**RECEITAS****INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS**

Omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo

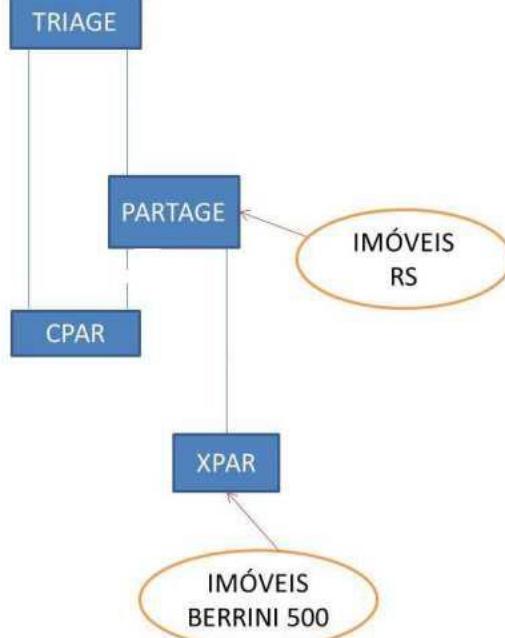
MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Os principais fatos apontados no Termo de Verificação (e-fls. 1081-1129) são os seguintes (grifos nossos):

4. Em análise às operações realizadas pela contribuinte durante o ano calendário 2017, verificamos a realização de uma série de operações societárias envolvendo as empresas do grupo Partage, através das quais bens imóveis de elevados valores foram transferidos a uma pessoa jurídica vinculada, atualmente denominada TREXX PROPERTIES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, doravante citada como CPAR/TREXX PROPERTIES.

5. Considerando o escopo dos trabalhos de auditoria realizados, bem como as empresas envolvidas nas atividades ora analisadas, apresentamos o organograma de estrutura societária do grupo Partage vigente em 01/08/2017:



6. No organograma acima reproduzido, a XPAR representa a empresa ora fiscalizada, atualmente denominada PARTAGE FL TOWER EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, a quem chamaremos de XPAR/PARTAGE FL neste trabalho.

7. A XPAR/PARTAGE FL era proprietária dos imóveis registrados sob as matrículas nº 163.522, 165.167 a 165.170 e 173.766 a 173.793, todos no município de São Paulo/SP, doravante citados como “Imóveis Berrini 500”, contabilizados no subgrupo Propriedades para Investimento do Ativo Não Circulante.

8. A PARTAGE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, doravante denominada PARTAGE EMPREENDIMENTOS, tem como acionista controladora a empresa TRIAGE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 09.607.519/0001-07, doravante citada como TRIAGE, e possuía, nesta data, os imóveis registrados sob as matrículas nº 3182 a 3186, nº município de Ivoi/RS e, matrícula nº 29059, no município de Novo Hamburgo/RS, doravante citados como “Imóveis RS”.

9. A pessoa jurídica CPAR, referenciada neste Relatório como CPAR/TREXX PROPERTIES, foi constituída em 26/10/2015 com capital social de apenas R\$ 1.000,00, permanecendo sem qualquer atividade operacional até 10/2017. Até este período, a CPAR/TREXX PROPERTIES não possuía qualquer movimentação financeira informada na E-Financeira, não havia Receita Operacional e Não Operacional informada nas Escriturações Contábeis Fiscais(ECF) entregues, e não tinha registro de quaisquer funcionários.

10. Uma vez apresentada a estrutura organizacional do grupo Partage em agosto de 2017, passamos à análise das deliberações e reorganizações efetuadas a partir desta data:

1) AGE realizada em 01/08/2017 (PARTAGE EMPREENDIMENTOS):

11. Conforme Ata da AGE realizada em 01/08/2017, os acionistas da PARTAGE EMPREENDIMENTOS deliberaram reduzir o capital social da sociedade, por ser excessivo em relação ao seu objeto social, no montante máximo de R\$ 37.000.000,00, sujeito à homologação nos termos do art. 174 da Lei nº 6404/1976, com as alterações posteriores.

2) AGE realizada em 01/08/2017 (XPAR/PARTAGE FL):

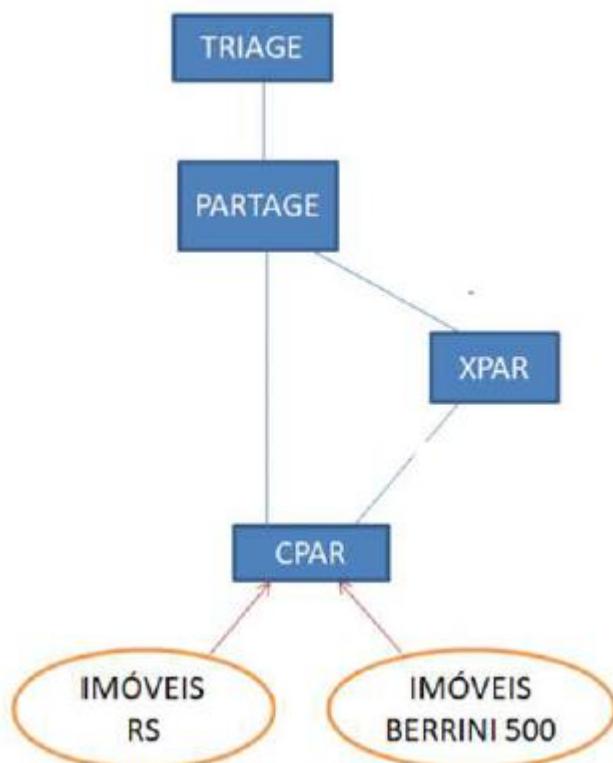
12. Na mesma data, 01/08/2017, os sócios da XPAR/PARTAGE FL deliberaram reduzir o capital social da empresa, por ser excessivo em relação ao seu objeto social, no montante máximo de R\$ 26.500.000,00 sujeito à homologação nos termos do art. 1084 do Código Civil.

3) 1ª Alteração do Contrato Social da CPAR/TREXX PROPERTIES, datada de 27/10/2017, rerratificada em 13/11/2017 pela 2ª Alteração do Contrato Social:

13. Em 27/10/2017 os sócios da CPAR/TREXX PROPERTIES (PARTAGE EMPREENDIMENTOS e TRIAGE) deliberaram fazer as seguintes alterações societárias:

- a. A sócia TRIAGE retira-se da sociedade cedendo sua única quota à sócia PARTAGE EMPREENDIMENTOS;
- b. A sócia remanescente, PARTAGE EMPREENDIMENTOS, aumenta o capital social da CPAR/TREXX PROPERTIES em R\$ 3.360.000,00 mediante absorção do acervo líquido cedido de sua controlada PRATAPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 07.305.697/0001-58;
- c. Aumento do capital social da CPAR/TREXX PROPERTIES em R\$ 31.934.850,00, passando de R\$ 3.361.000,00 para R\$ 35.295.850,00, cuja integralização foi prevista para ocorrer da seguinte forma:
- R\$ 1.648.845,00 subscritos e integralizados pela sócia PARTAGE EMPREENDIMENTOS, sendo R\$ 900.000,00 em moeda corrente e R\$ 748.845,65 mediante conferência dos “Imóveis RS”;
 - R\$ 5.212.564,00 subscritos pela sócia ingressante TREXX HOLDING EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.302.560/0001-75, a serem integralizados no prazo de até 24 meses;
 - R\$ 25.073.441,00 subscritos e integralizados pela sócia ingressante XPAR/PARTAGE FL, mediante a conferência dos “Imóveis Berrini 500”.

14. Diante desta etapa da reestruturação societária, o grupo Partage passou a vigorar com o seguinte organograma societário:



4) AGE realizada em 29/11/2017 – (XPAR/PARTAGE FL):

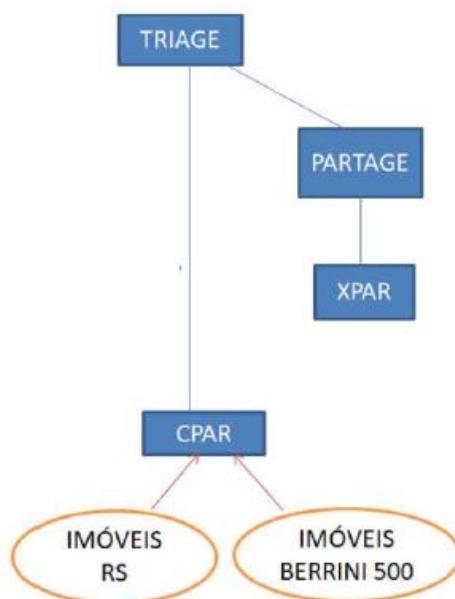
15. Em 29/11/2017, os sócios da XPAR/PARTAGE FL homologaram a redução do seu capital social em R\$ 25.073.441,00 mediante restituição à sócia PARTAGE EMPREENDIMENTOS da participação societária que detinha na CPAR/TREXX PROPERTIES.

5) AGE realizada em 29/11/2017 – (PARTAGE EMPREENDIMENTOS):

16. Nesta data os acionistas da PARTAGE EMPREENDIMENTOS homologaram a redução do seu capital social em R\$ 36.999.665,44 mediante restituição à acionista TRIAGE da participação societária que detinha na CPAR/TREXX PROPERTIES (R\$ 30.079.953,89), mais o pagamento de R\$ 6.919.711,55 a ser realizado posteriormente.

17. Realizadas as alterações supracitadas, verifica-se que houve a transferência das participações societárias que a PARTAGE EMPREENDIMENTOS e a XPAR/PARTAGE FL TOWER detinham na CPAR/TREXX PROPERTIES para a controladora TRIAGE.

18. Em decorrência desta nova etapa da reorganização societária, o organograma vigente a partir de 29/11/2017 passou a ser o seguinte:

**6) AGE realizada em 04/12/2017 (PARTAGE EMPREENDIMENTOS):**

19. Nesta data os acionistas aprovaram o aumento do capital social da PARTAGE EMPREENDIMENTOS em R\$ 96.714.236,00, integralizados mediante a conversão dos aportes (AFAC) realizados pela controladora (TRIAGE) no período de 01/01/2016 a 31/12/2016;

7) AGE 14/12/2017 (XPAR/PARTAGE FL TOWER):

20. Em 14/12/2017, os sócios aprovaram o aumento do capital social da XPAR/PARTAGE FL TOWER em R\$ 6.470.100,00, integralizados mediante a conversão dos aportes (AFAC) realizados pela controladora (PARTAGE EMPREENDIMENTOS) no período de 01/01/2016 a 31/12/2016.

8) AGE 11/12/2017 (TRIAGE):

21. Através da AGE realizada em 11/12/2017 a TRIAGE aprovou o resgate de 36.879.357 ações de titularidade da acionista TREXX HOLDING, as quais foram, então, canceladas pela sociedade.

22. Em contrapartida ao resgate, a companhia deliberou pagar à TREXX HOLDING o montante de R\$ 40.530.413,30 mediante transferência de 30.083.286 quotas de sua titularidade na sociedade CPAR/TREXX PROPERTIES, além de quotas na sociedade VINTAGE AGROPECUÁRIA LTDA e o saldo remanescente em moeda corrente, bens móveis ou imóveis, conforme disponibilidade.

9) Venda dos “Imóveis Berrini 500”:

23. Mediante Instrumento Particular de Venda e Compra datado de 21/12/2017, a CPAR/TREXX PROPERTIES alienou os “Imóveis Berrini 500” para a empresa BERRINI 500 INVESTIMENTOS IMÓBILIÁRIOS LTDA, CNPJ nº 26.569.587/0001-48, pelo preço total de R\$ 130.000.000,00, sendo R\$ 26.000.000,00 pagos como entrada e R\$ 104.000.000,00 pagáveis por meio de 16 parcelas mensais de R\$ 6.500.000,00, vencíveis a partir de 05/02/2018.

(...)

C.6. CONCLUSÃO:

104. De acordo com os esclarecimentos apresentados pela fiscalizada, durante o anº calendário 2017 o grupo Partage era detido pelos irmãos pertencentes à família Baptista: Ricardo, Rodolpho, Raphael e Adalberto, cabendo a cada um deles a participação societária de 25% nº referido grupo.

105. Ainda no mesmo ano, os irmãos decidiram, de comum acordo, implementar um processo de reorganização societária, sem interesse comercial, que tinha por fundamento a retirada do Sr. Adalberto Baptista do quadro societário do grupo.

106. Assim, em abril de 2017 os acionistas do grupo Partage elaboraram um “Memorando de Entendimentos”, através do qual as partes interessadas formalizaram a intenção de retirada do sócio Adalberto Baptista do quadro societário da TRIAGE, assim como definiram quais bens seriam entregues ao sócio retirante a título de devolução de haveres. Por fim, elaboraram um plano de reestruturação, definido em 8 passos, através dos quais foram estabelecidas ações necessárias para efetivação da transferência dos bens.

107. Dentre os “8 passos” estabelecidos para implementar a reorganização societária, ressaltamos o “Passo 3”, mediante o que foi planejada a criação de uma nova pessoa jurídica, a quem caberia receber os Imóveis Berrini 500, Novo Hamburgo, Ivoi e Birmann.

108. Em junho de 2017 a PARTAGE EMPREENDIMENTOS recebeu a primeira proposta formal para aquisição dos Imóveis Berrini 500. Em seguida, em 25 de julho de 2017, recebeu, da BARZEL PROPERTIES, uma segunda proposta formal para aquisição dos Imóveis Berrini 500, pelo valor total de R\$ 130.000.000,00.

109. Não obstante o Grupo Partage tenha recebido as duas propostas acima citadas, em 01/08/2017 deu início à primeira etapa da reestruturação societária planejada, por meio da qual os sócios da XPAR/PARTAGE FL TOWER deliberaram reduzir o capital social da empresa, por ser excessivo em relação ao seu objeto social.

110. Ato contínuo, em 13/09/2017, foi celebrado o Memorando de Entendimentos entre o Sr. Adalberto Baptista, na qualidade de Diretor Vice-Presidente da PARTAGE EMPREENDIMENTOS e da XPAR/PARTAGE FL, e a empresa BRASIA PROPERTIES.

111. Por meio do referido Memorando de Entendimentos, a PARTAGE EMPREENDIMENTOS, representada por seu Diretor Vice-Presidente, expressou a intenção de venda dos Imóveis Berrini 500 tão logo os referidos bens fossem transferidos à CPAR/TREXX PROPERTIES. Ou seja, foi estabelecido que, uma vez concluída esta etapa da reorganização societária do Grupo Partage, os bens imóveis seriam alienados.

112. Assim, no dia 27/10/2017, em continuidade ao planejamento de transferência e alienação dos Imóveis Berrini 500, a XPAR/PARTAGE FL transferiu os referidos bens à CPAR/TREXX PROPERTIES, a título de integralização ao capital social.

113. Importante ressaltar que a empresa supracitada, a quem coube receber os bens imóveis, é uma pessoa jurídica optante pelo lucro presumido e, embora tenha sido criada em 2015, nunca havia exercido qualquer atividade operacional, registrado funcionários ou declarado rendimentos. Ainda, foi demonstrado que a empresa não possuía, sequer, recursos financeiros para arcar com os custos decorrentes da recepção dos bens, tais como ITBI e registro dos imóveis. Assim, considerando a incapacidade financeira exposta, foi necessário o ingresso da TREXX HOLDING na sociedade, mediante integralização de capital social em dinheiro.

114. Transcorridos cerca de dois meses da conferência dos bens, os Imóveis Berrini 500 foram alienados pelo valor total de R\$ 130.000.000,00, exatamente conforme determinado na proposta de aquisição anteriormente apresentada, datada de 25 de julho de 2017. O lucro da operação foi oferecido à tributação pela CPAR/TREXX PROPERTIES como receita operacional da atividade, sob o regime do lucro presumido.

D. DA INFRAÇÃO:

115. Diante dos fatos narrados até aqui, e embasados pelos documentos obtidos no curso dos trabalhos de fiscalização, chegamos à conclusão de que a

transferência dos Imóveis Berrini 500 à CPAR/TREXX PROPERTIES representa um negócio jurídico simulado, o qual teve como único objetivo reduzir a tributação sobre o ganho de capital, significando uma economia tributária indevida.

116. A ordem cronológica dos fatos, a sequência articulada das decisões das empresas do grupo, o curto prazo em que tais alterações ocorreram e a vinculação administrativa e operacional entre as empresas envolvidas, se consubstanciam em indícios contundentes de inexistência de qualquer substância econômica na conferência dos bens imóveis ao capital social da CPAR/TREXX PROPERTIES.

117. Em síntese, todo o esquema para transferência simulada dos imóveis de uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real para uma pessoa jurídica vinculada tributada pelo lucro presumido percorreu a seguinte trajetória:

- (I) recebimento da primeira proposta para aquisição dos Imóveis Berrini 500 em 06/2017;
- (II) recebimento da segunda proposta para aquisição dos Imóveis Berrini 500 em 07/2017;
- (III) deliberação acerca da redução do capital social da XPAR/PARTAGE FL em 01/08/2017;
- (IV) celebração do Memorando de Entendimentos, datado de 13/09/2017, entre o representante do grupo Partage e a Barzel properties, mediante o qual foi firmada a intenção de venda dos Imóveis Berrini 500;
- (V) integralização de aumento de capital na CPAR/TREXX PROPERTIES com os Imóveis Berrini 500, avaliados pelo valor contábil, em 27/10/2017;
- (VI) efetiva redução de capital social da XPAR/PARTAGE FL mediante transferência da participação societária que detinha na CPAR/TREXX PROPERTIES, EM 29/11/2017;
- (VII) integralização de aumento de capital social XPAR/PARTAGE FL mediante conversão dos AFAC realizados pelos sócios/acionistas, em 14/12/2017;
- (VIII) venda, pela CPAR/TREXX PROPERTIES, dos Imóveis Berrini 500, em 21/12/2017;
- (IX) retirada do sócio Adalberto Baptista do quadro societário do Grupo Partage em abril de 2018.

118. Constatase, assim, que a conferência dos Imóveis Berrini 500 ao capital social da CPAR/TREXX PROPERTIES se deu com a finalidade de se chegar à configuração final de venda dos referidos imóveis por uma pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido, cuja carga tributária incidente sobre o ganho de capital é muito inferior àquela incidente sobre a receita auferida por uma pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real, como é o caso da contribuinte objeto deste Auto de Infração.

119. A análise dos documentos acostados aos autos do processo deixam clara a intenção de venda dos imóveis tão logo fossem recebidos pela empresa escolhida pelo Grupo Partage. E, não por acaso, foi escolhida uma sociedade optante pelo regime de tributação do lucro presumido – a qual, embora inoperante desde a sua criação, tem como atividade preponderante em seu contrato social a venda e a intermediação de bens imóveis.

120. Nesse sentido, mostra-se oportuno o ingresso da TREXX HOLDING na CPAR/TREXX PROPERTIES com integralização de bens em dinheiro para fins de custear as despesas advindas da transferência dos Imóveis Berrini 500. Considerando que esta era, também, uma sociedade controlada pelo sócio retirante, a qual dispunha de recursos financeiros para pagar os custos cabíveis, esta poderia ter sido a escolha do Grupo Partage para a transferência dos Imóveis Berrini 500. No entanto, a tributação com base no lucro real tornaria a incidência tributária sobre a venda dos bens bem mais elevada do aquela incidente caso a venda fosse efetivada por uma empresa do lucro presumido.

121. Nesse momento, de suma importância ressaltar que, embora criada em 2015, a CPAR/TREXX PROPERTIES era, até 27/10/2017, uma empresa totalmente inoperante, sem registro de empregados e de quaisquer atividades operacionais ou financeiras. Ainda, não obstante seu objeto social seja a intermediação e venda de bens imóveis, toda a negociação referente à alienação dos Imóveis Berrini 500 foi efetuada pela CBRE CONSULTORIA DO BRASIL LTDA, a quem coube receber uma comissão sobre intermediação e corretagem, no valor de R\$ 2.736.842,11.

122. Assim, mediante a prática de simulação, houve o deslocamento artificial do polo passivo da obrigação tributária da pessoa jurídica fiscalizada para a CPAR/TREXX PROPERTIES, uma pessoa jurídica optante pela sistemática de tributação pelo lucro presumido.

123. Trata-se, portanto, de um caso típico de simulação subjetiva, o qual envolve a participação de pessoas físicas ou jurídicas, mediante o qual se aparenta atribuir direitos a uma determinada pessoa, quando a realidade dos fatos se revela totalmente diversa, ou em que se utiliza uma ou algumas delas como passagem de determinados bens ou valores para mascarar o verdadeiro titular ou o verdadeiro negócio celebrado.

124. No caso concreto, a CPAR/TREXX PROPERTIES atuou como interposta pessoa ao receber e alienar a terceiro os Imóveis Berrini 500, em uma operação de venda que já se encontrava firmada antes mesmo do recebimento desses bens.

125. Nesse sentido, importante lembrar que, mesmo antes da deliberação acerca da redução do capital social da fiscalizada, a PARTAGE EMPREENDIMENTOS já havia recebido duas propostas formais para aquisição dos Imóveis Berrini 500, além de ter, expressamente, declarado a intenção de venda dos imóveis através do Memorando de Entendimentos celebrado em setembro de 2017.

126. Ademais, destacamos que uma breve análise aos termos da Proposta Formal de Aquisição das Unidades Autônomas, bem como do Instrumento Particular de Venda e Compra, evidencia que:

(I) a alienação foi realizada pelo mesmo valor e condições de pagamento previstos na Proposta Formal datada de 25/07/2017;

(II) a alienante foi representada no ato da venda por Raphael e Rodolpho Baptista, ambos acionistas e diretores do grupo Partage;

(III) a empresa adquirente dos imóveis foi representada pelo Sr. Nessim Sarfati também representante da BARZEL PROPEERTIES, e signatário de ambos os documentos;

(IV) a intermediação e corretagem da alienação foi realizada pela CBRE CONSULTORIA DO BRASIL LTDA, empresa de consultoria imobiliária já indicada nas duas propostas de aquisição apresentadas à PARTAGE EMPREENDIMENTOS.

127. Assim, a cronologia dos fatos, aliada ao recebimento de duas propostas formais para aquisição dos imóveis, além da celebração do Memorando de Entendimentos, não deixam dúvidas de que a venda dos Imóveis Berrini 500 já estava idealizada antes mesmo de qualquer reorganização societária ser iniciada.

128. Diante de todo o exposto, não há como considerar a existência de propósito negocial ou substância econômica na transferência dos Imóveis Berrini 500 à CPAR/TREXX PROPERTIES, a qual teve como finalidade transferir os ganhos de capital de uma pessoa jurídica optante pelo Lucro Real para uma outra pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido, com o intuito, único, de redução da tributação.

129. Por fim, esclarecemos que, embora esta fiscalização tenha verificado que o Sr. Adalberto Baptista não se retirou das empresas do Grupo Partage no ano-calendário 2017; que parte dos bens indicados como devolução de haveres foi transferida, apenas, em 2019 (cerca de 2 anos após a realização da reorganização societária), e que parte do acervo patrimonial supostamente destacado não foi transferido ao sócio retirante até a presente data, este trabalho não tem como escopo analisar ou desqualificar os atos societários privados efetivados pelo sujeito passivo. Entretanto, não há como considerar válida, perante o fisco, uma operação simulada de conferência de bens, ausente de qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, que foi, unicamente, o de reduzir o pagamento de tributos.

130. Assim, este trabalho não tem como objetivo questionar a veracidade ou legalidade da reorganização societária realizada; ou, até mesmo, comprovar se houve (ou como se deu) a devolução de haveres ao sócio retirante. O que se aponta como ato simulado, no caso concreto, é a transferência de bens imóveis já objeto de negociações de venda à pessoa jurídica até então inoperante, optante pela sistemática do lucro presumido – a quem não coube, sequer, realizar a operação de intermediação do negócio.

E.1. DOS VALORES APURADOS:

134. Com o objetivo de apurar o ganho de capital, o qual servirá de base para o lançamento dos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos aos anos calendário 2017 a 2019, iremos, a seguir, discriminá-los em itens específicos todos os elementos da sua formação, quais sejam, o valor da alienação e o custo do investimento.

Frente ao lançamento, o sujeito passivo (PARTAGE FL TOWER EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) apresentou impugnação, em que defendeu, em preliminar, a nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo; a ausência de simulação nos atos e negócios jurídicos implementados; o descabimento das multas aplicáveis e dos juros sobre a multa; a abusividade da exigência concomitante de multa isolada e de ofício. Pugnou pela improcedência do lançamento.

Apontada como responsável solidário, a empresa TREXX PROPERTIES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. igualmente apresentou impugnação, em que alegou a ausência de simulação; o descabimento da multa; a compensação de tributos.

Apreciando as impugnações, a DRJ proferiu decisão que restou a seguir ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/12/2018 a 31/05/2019 PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

SIMULAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

É da fiscalização o ônus da prova de fatos que permitam a conclusão da ocorrência da simulação que justifica a autuação. Demonstrado nos autos que os atos praticados pela contribuinte foram condizentes com os propósitos apresentados como justificativa, é de se afastar o entendimento acerca da prática de simulação.

CRÉDITO DESCONSTITUÍDO. LIMITE. RECURSO DE OFÍCIO.

Em razão de o lançamento desconstituído ter ultrapassado R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), o Acórdão deve ser levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em grau de recurso de ofício.

Houve interposição de recurso de ofício. Sem razões por parte da Fazenda Nacional.

Conclusos, os autos vieram ao CARF para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Dilijesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Relator

1. O recurso de ofício é passível de conhecimento, considerando o valor do crédito tributário exonerado e o teor da Súmula CARF 103. Passo à sua análise.

2. A acusação fiscal é, em síntese, de simulação. Sustenta-se no TVF que a transferência dos imóveis denominados “Berrini 500”, da empresa PARTAGE FL TOWER/XPAR para a empresa CPAR/TREXX PROPERTIES, se deu sem substância econômica, e teve “como único objetivo reduzir a tributação sobre o ganho de capital, significando uma economia tributária indevida”.

3. O TVF assim expõe seu raciocínio e as premissas fundamentais sobre as quais repousa a alegação de simulação:

117. Em síntese, todo o esquema para transferência simulada dos imóveis de uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real para uma pessoa jurídica vinculada tributada pelo lucro presumido percorreu a seguinte trajetória:

(I) recebimento da primeira proposta para aquisição dos Imóveis Berrini 500 em 06/2017;

(II) recebimento da segunda proposta para aquisição dos Imóveis Berrini 500 em 07/2017;

(III) deliberação acerca da redução do capital social da XPAR/PARTAGE FL em 01/08/2017;

(IV) celebração do Memorando de Entendimentos, datado de 13/09/2017, entre o representante do grupo Partage e a Barzel properties, mediante o qual foi firmada a intenção de venda dos Imóveis Berrini 500;

(V) integralização de aumento de capital na CPAR/TREXX PROPERTIES com os Imóveis Berrini 500, avaliados pelo valor contábil, em 27/10/2017;

(VI) efetiva redução de capital social da XPAR/PARTAGE FL mediante transferência da participação societária que detinha na CPAR/TREXX PROPERTIES, EM 29/11/2017;

(VII) integralização de aumento de capital social XPAR/PARTAGE FL mediante conversão dos AFAC realizados pelos sócios/acionistas, em 14/12/2017;

(VIII) venda, pela CPAR/TREXX PROPERTIES, dos Imóveis Berrini 500, em 21/12/2017;

(IX) retirada do sócio Adalberto Baptista do quadro societário do Grupo Partage em abril de 2018.

118. Constatase, assim, que a conferência dos Imóveis Berrini 500 ao capital social da CPAR/TREXX PROPERTIES se deu com a finalidade de se chegar à

configuração final de venda dos referidos imóveis por uma pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido, cuja carga tributária incidente sobre o ganho de capital é muito inferior àquela incidente sobre a receita auferida por uma pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real, como é o caso da contribuinte objeto deste Auto de Infração.

(...)

122. Assim, mediante a prática de simulação, houve o deslocamento artificial do polo passivo da obrigação tributária da pessoa jurídica fiscalizada para a CPAR/TREXX PROPERTIES, uma pessoa jurídica optante pela sistemática de tributação pelo lucro presumido.

123. Trata-se; portanto, de um caso típico de simulação subjetiva, o qual envolve a participação de pessoas físicas ou jurídicas, mediante o qual se aparenta atribuir direitos a uma determinada pessoa, quando a realidade dos fatos se revela totalmente diversa, ou em que se utiliza uma ou algumas delas como passagem de determinados bens ou valores para mascarar o verdadeiro titular ou o verdadeiro negócio celebrado.

124. No caso concreto, a CPAR/TREXX PROPERTIES atuou como interposta pessoa ao receber e alienar a terceiro os Imóveis Berrini 500, em uma operação de venda que já se encontrava firmada antes mesmo do recebimento desses bens.

125. Nesse sentido, importante lembrar que, mesmo antes da deliberação acerca da redução do capital social da fiscalizada, a PARTAGE EMPREENDIMENTOS já havia recebido duas propostas formais para aquisição dos Imóveis Berrini 500, além de ter, expressamente, declarado a intenção de venda dos imóveis através do Memorando de Entendimentos celebrado em setembro de 2017.

(...)

132. Assim, com base no inciso VII do art. 149 do CTN, a seguir transcreto, procedemos ao lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido com a alienação dos Imóveis Berrini 500 à pessoa jurídica BERRINI 500 INVESTIMENTOS IMÓBILIÁRIOS LTDA.

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

(...)VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

4. Como se nota, a fundamentação legal do auto de infração reside diretamente na constatação de simulação e na aplicação do artigo 149, VII, do CTN. Simulação, por sua vez, é conceito desenvolvido e aprofundado no âmbito do Direito Privado e aplicável diretamente ao Direito Tributário.

5. Dispõe o Código Civil ser nulo o negócio jurídico simulado, definindo hipóteses de sua ocorrência:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

6. Sem ingressar em maiores digressões quanto ao conceito de simulação (e suas diferentes concepções entre voluntaristas e causalistas), é possível sintetizar simplesmente que a simulação é a inconsistência ou inadequação entre a finalidade típica (causa abstrata) e o fim visado pelas partes (causa concreta), isto é, uma contradição entre o resultado econômico simulado e o resultado econômico efetivo, na esteira da lição de Tércio Sampaio Ferraz Junior¹.

7. No negócio jurídico simulado, a declaração das partes no sentido de realizar um negócio jurídico publicamente é acompanhada de providências para que um dos efeitos essenciais do tipo do negócio jurídico não ocorra². A simulação representa uma “*dissintonia entre o ato ou negócio praticado e sua causa, o que se manifesta pelo comportamento das partes não correspondente à função jurídica do ato ou negócio que praticam ostensivamente*”³.

8. Assim, não se trata propriamente de verificar a “vontade subjetiva” dos agentes (mesmo porque essa é verdadeiramente inalcançável) mas de verificar se os atos exteriores efetivamente praticados são coerentes com os declarados. Seja qual for a corrente doutrinária a que se filie, o ponto central é a “desnaturação dos elementos essenciais do ato ou negócio jurídico”⁴.

9. Por exemplo, de forma muito sintética: um negócio jurídico de compra e venda deve ter como elementos básicos o preço e a entrega da coisa. Não havendo preço, por exemplo, pode não se tratar de efetiva venda, mas de doação. Da mesma forma, uma empresa que alegadamente dedica-se à determinada atividade deve praticar atos e negócios jurídicos compatíveis com este objeto social, sob pena de sua existência ser questionável ou sua atividade real ser diversa.

10. Assim, sempre que houver uma desnaturação **artificial** e **evidente** dos institutos de Direito Privado, em uma clara desconexão, desnaturando os elementos típicos do negócio jurídico, estaremos diante de uma simulação, a autorizar o lançamento por parte do Fisco. **O ônus da prova, não é demais recordar, é sempre da autoridade lançadora.**

¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário e à luz do novo código civil”. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 48, Belo Horizonte: Fórum, 2010.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. Revista Direito Tributário Atual, v. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 353-354.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A simulação no Código Tributário Nacional e na prática”. Revista Direito Tributário Atual, v. 27. São Paulo: Dialética, 2012, p. 565.

⁴ Sérgio André

11. No caso em tela, a simulação apontada pela fiscalização seria o fato de que a transferência dos imóveis denominados de “Berrini 500”, da PARTAGE FL TOWER/XPAR para a empresa CPAR/TREXX PROPERTIES, “representa um negócio jurídico simulado, o qual teve como único objetivo reduzir a tributação sobre o ganho de capital”.

12. Tal afirmação implicaria, pois, em dizer que a transferência, mediante integralização do capital social, dos imóveis da PARTAGE FL TOWER/XPAR para a CPAR/TREXX não corresponderia a uma “real vontade” de efetuar uma reorganização societária, tendo sido motivada apenas para fins fiscais, para possibilitar a tributação da receita auferida com a venda dos imóveis através da CPAR, interposta pessoa, submetida ao lucro presumido. **Em outras palavras, significa dizer que PARTAGE FL TOWER é que seria a “real vendedora”.**

13. Não há como apreciar tal alegação sem analisar o contexto geral da reestruturação societária pela qual passaram as empresas, **antes e após as operações especificadas do imóvel Berrini 500**. Como destaca o próprio TVF, a transferência do imóvel em questão se deu em um contexto de ampla reorganização societária, em que foram praticados atos e negócios jurídicos sucessivos. Por tal razão, com a devida vênia ao raciocínio da fiscalização, não é possível “recortar” apenas as tratativas relacionadas à transação de venda do imóvel. Sem avaliar a reorganização em sua inteireza, a avaliação de simulação resta incompleta. Como se costuma dizer, é olhar “a foto” sem considerar “o filme”.

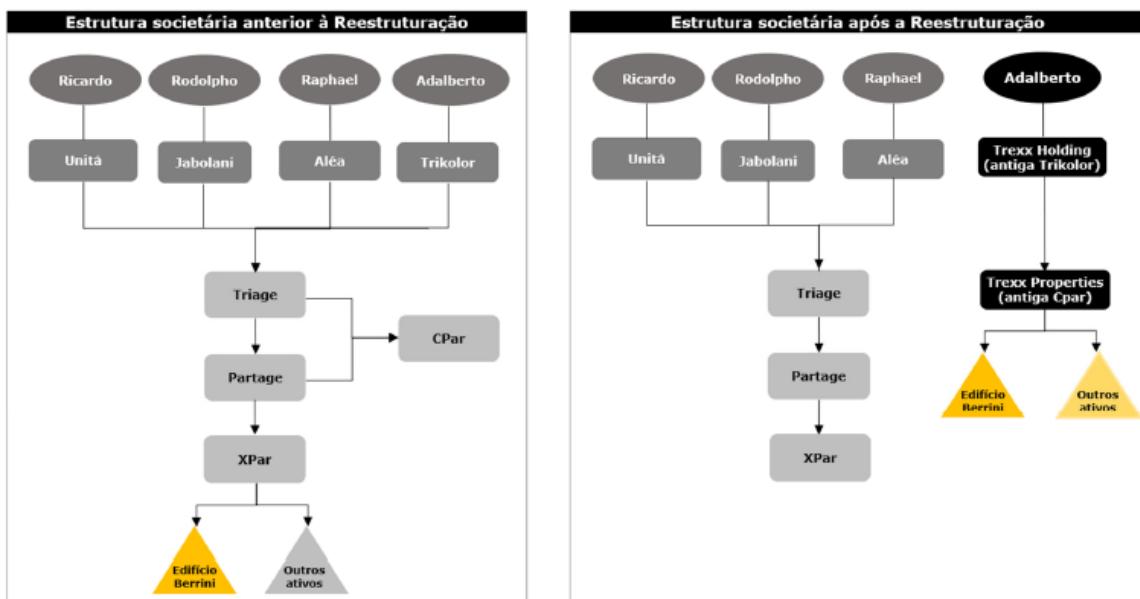
14. Em que pese a longa e detalhada exposição, no TVF, da sequência de atos e negócios jurídicos praticados no curso da reorganização societária promovida no grupo empresarial de que faz parte a autuada, interessam mais especificamente - para o que constitui efetivamente o cerne da acusação - as seguintes operações e fatos (destacados no próprio TVF como sendo o cerne da simulação):

- a) Em **06/04/2017**, o grupo econômico celebra internamente um instrumento contratual denominado “Memorando de Entendimentos” (e-fls. 467-481), destinado à saída do empresário Sr. Adalberto, com a retirada de bens e direitos que lhe foram expressamente atribuídos (inclusive o Berrini 500). Nesse instrumento já se previa todas as etapas da estruturação que seria realizada, dentre as quais: (i) a saída do sócio retirante de cargos de gestão; (ii) a transferência dos imóveis para uma empresa controlada pelo Sr. Adalberto; A partir daí dá-se início a uma série de atos contratuais durante os meses seguintes.
- b) Em jun/2017, teria sido recebida a primeira proposta pelo imóvel Berrini 500;
- c) Em 27/10/2017, foi feita a integralização de capital da empresa CPAR/TREXX com os imóveis Berrini 500;
- d) Em 21/12/2017, foi feita a venda dos imóveis pela CPAR/TREXX;

15. Inclusive, vale destacar mais uma vez que o TVF se fundamenta em um **recorte parcial** das operações societárias realizadas. É que, após a realização da venda em

questão, as operações societárias seguiram seu curso contratualmente previsto, a fim de cumprimento integral do Memorando de Entendimentos. A reestruturação culminou, ao final, na separação integral das empresas do grupo, inclusive sob o ponto de vista físico, conforme Termo de Constatação produzido durante a fiscalização e trazido aos autos apenas pelas impugnantes, que reconheceu a separação física das sedes das empresas.

16. Veja-se o cenário inicial e final das estruturas societárias em questão:



17. Entendo que, contrariamente ao que apontou o TVF, os elementos probatórios demonstram que há estrita coerência entre a vontade “declarada” e “realizada”, no mesmo sentido do que decidiu a DRJ. Não há elementos nos autos que permitam concluir que os atos contratuais e societários celebrados e os resultados alcançados - alterando as posições de titularidade de seu ativo societário e imobiliário – estejam desconectados da motivação declarada de reestruturação e planejamento familiar.

18. Da análise da situação inicial e final da estrutura societária, em cotejo com as vontades “declaradas” no Memorando de Entendimentos, verifica-se que os atos praticados tiveram como consequência exatamente aquilo a que se propunham, isto é, a separação de parte de seu ativo para o Sr. Adalberto, através de empresas por ele exclusivamente controladas, e sua posterior retirada do grupo societário. Tudo isso de fato ocorreu.

19. Em consequência, o que se tem, na verdade, é que a venda do imóvel foi feita pela empresa do sócio retirante CPAR/TREXX, por sua própria liberalidade e interesse comercial, e não se confunde com as motivações que ensejaram a reestruturação do grupo familiar. O fato de as negociações de venda “correrem em paralelo” com os atos de reestruturação não significa dizer que toda a reestruturação – que envolveu várias outras empresas e ativos - tenha sido feita apenas para fins tributários. E, na verdade, a primeira proposta comercial recebida – tomada como relevante pelo TVF - já é posterior ao Memorando.

20. A CPAR/TREXX, vendedora, já segregada do restante do grupo, obteve sozinha os ganhos, os ofereceu à tributação e, com o recurso, deu continuidade à sua atividade empresarial e assim continua até a presente data, sem vinculação com o grupo PARTAGE. **As consequências jurídicas e econômicas da reestruturação para as partes envolvidas, portanto, são até o momento perenes, o que é compatível com as vontades declaradas no Memorando e reforça a fragilidade da alegação de simulação.**

21. A essa altura, é importante observar que não havia qualquer obrigatoriedade legal ou contratual de que a venda do imóvel houvesse sido feita de forma diversa. A escolha do momento em que seria feita a venda do ativo, ou mesmo a empresa que efetivamente a realizaria, se inserem no âmbito da margem de discricionariedade do contribuinte na organização e gestão de suas atividades.

22. A transferência de determinado ativo imobiliário, mediante integralização de capital social, para outra empresa do grupo e sua posterior venda, no contexto de reorganização societária de todo o grupo empresarial, não implica *a priori* em operação simulada. A alegação de simulação, cujo ônus probatório é do Fisco, deve levar em conta o contexto geral em que inserida a operação.

23. Demonstrando-se, como no caso em tela, que a reorganização societária realizada tinha por objetivo o isolamento de ativos e posterior retirada de um dos sócios, e sendo os resultados alcançados coerentes com tal declaração de vontade, não há que se falar em simulação, especialmente quando o lançamento não traga comprovação cabal em sentido contrário.

24. Por fim, peço vênia para transcrever determinadas passagens da decisão da DRJ que, de forma minudente, abordam alguns outros aspectos relevantes:

Não é esse nosso entendimento. Observe-se que a Impugnante não foi, ao fim, beneficiária dos recursos provenientes da venda do imóvel transferido. **A beneficiária, a TREXX PROPERTIES EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA, por sua vez, deu continuidade independente as suas atividades, não se fazendo prestar como uma empresa efêmera, fraudulentamente interposta, constituída com o único intuito de reduzir a base de cálculo dos tributos, pela opção pelo regime de lucro presumido.**

(...)

No caso em tela, carece à fiscalização demonstrar que a separação societária foi idealizada com o único ou, ao menos, predominante, interesse em reduzir o montante de tributos a pagar. Os elementos trazidos aos autos apontam para a legitimidade e perenidade das alterações societárias implantadas pela contribuinte. **Ou seja, o que denunciaria que a reestruturação foi realizada apenas para a obtenção da redução forçada do tributo a pagar seria a apresentação de elementos que demonstrassem que o cenário anterior, de**

alguma forma, foi restabelecido pelos agentes envolvidos ou que a reestruturação se fundou em atos ou termos ilegítimos ou ineficazes.

(...)

Os elementos demonstram que a reestruturação produziu resultados, até o momento, permanentes, o que fragiliza a tese de simulação que justifica a imputação de planejamento tributário abusivo que fundamenta a autuação.

(...)

Dentro do cenário de reestruturação estabelecido é razoável verificar a identificação de uma das pessoas jurídicas inseridas no grupo para figurar como a destinatária dos bens dedicados ao sócio retirante, ainda que se trate de uma empresa com movimento operacional irrigório até então. Se a CPAR/Trexx foi constituída em 2015 e, até 2017, não apresentava movimentação operacional relevante, é de se notar que, a partir de então, passou a ser proprietária dos bens transferidos e, de acordo com suas informações fiscais, até hoje detém movimentação operacional e volume de ativos compatível com o resultado da destinação dos bens.

O fato de ter continuado existindo e operando autonomamente até os dias atuais invalida a interpretação de que teria sido usada meramente como empresa veículo para a prática da simulação.

(...)

A fiscalização apresenta ata de assembleia realizada em abril de 2018, na qual consta a presença do Sr. Adalberto como acionista. A sua efetiva retirada da sociedade Partage se deu em junho de 2018, segundo consta nos sistemas da RFB. O fato, por si só, não pode se sobrepujar ao contexto em que a TREXX permaneceu ativa ao longo dos anos seguintes. Acrescente-se que, neste momento, o Sr. Adalberto Baptista era titular de 1 ação ordinária, nominativa e sem valor nominal, representativa de 0,000001% do seu capital social, alienada ao grupo.

Esta única ação foi alienada à TRIAGE em março de 2018, conforme evidenciado na cópia do Termo de Transferência do Registro de Transferência de Ações Nominativas reproduzido na Impugnação e no TVF. É natural que o processo de reestruturação tenha levado meses para ser concluído, tendo em conta o volume de operações e formalidades que foram requeridas dos participantes.

Para a validade da transferência dos bens de uma sociedade a outra é irrelevante se a saída do sócio se deu antes ou depois da data da venda, uma vez que o que se está em análise é a higidez da reestruturação como um todo. Se a reestruturação, ao longo de tempo, se mostrasse insincera, seria o caso de acolher a tese da simulação, como a reestruturação se demonstrou legítima, é de se questionar a tese levantada na autuação.

25. Não há como concluir de forma diversa. A fiscalização não se desincumbiu do seu ônus de provar a simulação. Os atos praticados pela Recorrente e demais partes envolvidas são coerentes com as vontades declaradas, seus resultados práticos alinham-se aos interesses declarados. Não havendo demonstração cabal de incoerência por parte do Fisco, não há que se falar em simulação.

26. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho