



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

Processo nº 19515.720251/2011-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.909 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2013
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas Imobiliárias
Recorrente RESULT CORPORATE PLAZA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA. PAGAMENTOS CONTABILIZADOS COMO RESERVAS PARA AUMENTO DE CAPITAL. OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS. Os aportes de recursos contabilizados como reserva para aumento de capital, o qual ao final não se efetiva, devem ser classificados como receitas da atividade da pessoa jurídica que entrega àqueles acionistas unidades imobiliárias resultantes do empreendimento específico por ela realizado.

MULTA QUALIFICADA. INCOMPATIBILIDADE DA MOTIVAÇÃO COM O PROCEDIMENTO FISCAL. Afasta-se a qualificação da penalidade se os motivos expostos não são congruentes com os elementos reunidos durante o procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Processo nº 19515.720251/2011-01
Acórdão n.º **1101-000.909**

S1-C1T1
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

CÓPIA

Relatório

RESULT CORPORATE PLAZA S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 21/07/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 4.508.243,78.

A decisão recorrida assim resume a acusação:

4. A fiscalização apresenta, por meio do “Termo de Verificação” (TV), resumidamente, o seguinte.

4.1. O contribuinte “RESULT Corporate Plaza S/A” foi constituído em outubro de 2006, e tem como objeto – conforme artigo 3º do estatuto social – “o investimento e participação em negócios em geral, móveis ou imóveis, na qualidade de investidora”. A empresa iniciou em 2007 a construção do “Edifício Result Corporate Plaza”.

4.2. A empresa, por meio de Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 30/11/2006, aumentou o Capital Social de R\$1.000,00 para R\$5.228.782,88 e em seguida, na mesma Assembléia, para R\$6.203.782,88. O primeiro aumento foi subscrito pela empresa “RESULT Construções e Incorporações Ltda”, enquanto o restante R\$975.000,00 foi subscrito por seis pessoas físicas.

4.3. As integralizações foram realizadas com bens imóveis, cessão de direitos sobre bens imóveis e benfeitorias preliminares e iniciais acrescidas aos mesmos.

4.4. – Composição do Capital Social:

CPF	Acionista	Valor da subscrição (R\$)	Percentual (%)
243.201.29849	Result Construções e Incorporações	5.228.282,88	84,276%
243.201.29849	Miguel Tomoo Matsumoto	325.000,00	5,239%
077.221.038-12	Alberto Jia Chyi Hsieh	325.000,00	5,239%
860.267.398-15	Cleiton de Castro Marques	162.500,00	2,619%
860.267.048-68	Paulo de Castro Marques	162.500,00	2,619%
287.530.385-68	Ricardo Simões Paes da Silva	250,00	0,004%
089.806.948-30	Joscelin Cunha Soares	250,00	0,004%
	Total	6.203.782,88	100,00%

4.5. A fiscalização reproduz, no TV, o balanço patrimonial dos anos-calendário de 2007 e 2008, da empresa, cabendo destacar os saldos das seguintes contas contábeis, nos respectivos anos:

(i) - (ATIVO) Imóvel em Construção – R\$17.122.175,24 e R\$26.969.348,13;

(ii) - (PASSIVO) Reserva para Aumento do Capital – R\$11.608.747,37 e R\$20.826.929,99 e;

(iii) - Resultado Líquido do Exercício – R\$1.283,48 e R\$(28,94).

4.6. Embora a empresa tenha contabilizado, no ano-calendário de 2007, valores recebidos, de pretensos, novos “acionistas”, na conta RESERVA P/ AUMENTO DE CAPITAL, não apresentou à fiscalização a comprovação das alterações do Estatuto Social ou registro de atas, contemplando o aumento de capital. Não há registro de

aumento de capital nos arquivamentos da Junta Comercial do Estado de São Paulo para os anos de 2007 e 2008.

4.7. Nas DIPJ's dos anos de 2008 (AC-2007) e 2009 (AC-2008), as pessoas físicas ou pessoas jurídicas, que participaram do empreendimento, receberam a denominação de acionistas, embora não o sejam, uma vez que não houve alteração do Estatuto Social e nem registro dos aumentos de capital e dos direitos e deveres dos novos sócios acionistas.

4.8. Para estas pessoas, que empenharam recursos para construção do “Edifício Result Corporate Plaza”, foram designadas uma ou mais unidades imobiliárias do empreendimento, de acordo com os percentuais constantes da tabela abaixo:

CNPJ/CPF	Nome	Percentual (%)	Unidades designadas
09.050.425/0001-80	CRISAL PARTICIPAÇÕES LTDA	11,45%	61/62/171/172
07.096.619/0001-90	BONAVISTA PART. E EMP. LTDA	11,45%	81/82/161/162
916.161.668-00	RICARDO VANTINI	11,45%	71/72/141/142
077.221.038-12	ALBERTO JIA CHIE HSIEH	5,72%	151/152
607.571.598-34	JOSÉ LUIZACAR PEDRO	5,72%	181/182
089.806.948-30	JOSCELIN CUNHA SOARES	5,72%	51/52
05.571.017/0001-12	RAFIPAR EMP. E PART. LTDA	5,72%	91/92
243.201.298-49	MIGUEL TOMOO MATSUMOTO	5,72%	191/192
287.530.385-68	RICARDO SIMOES PAES DA SILVA	5,72%	41/42
530.599.808-53	ARIOVALDO MASSI	5,72%	121/122
184.249.458-91	SEBASTIÃO SANTOS SILVA FERNANDES	5,72%	201/202
860.267.398-15	CLEITON CASTRO MARQUES	2,86%	131
083.508.598-81	HÉLIO GONZALEZ RODRIGUES	2,86%	111
860.267.048-68	PAULO CASTRO MARQUES	2,86%	132
153.211.578-47	REJANE STOCKLER SOUZA	2,86%	102
065.547.558-37	JOSÉ ROBERTO ESPOSITO	2,86%	112
473.647.005-44	DALTON CAMPOS SOUZA	2,86%	101
00.549.620/0001-84	RESULT CONSTR. E INCORP. LTDA.	2,69%	31/32
	TOTAL	100,00%	

4.9. Com base na análise das demonstrações financeiras conclui-se que a empresa não obteve outras fontes de recursos que possibilitassem a construção do “Edifício Result Corporate Plaza”, além dos valores escriturados como sendo Reserva P/ Aumento de Capital.

4.10. A alegada participação acionária sempre esteve vinculada a uma ou mais unidades imobiliárias do empreendimento em construção, as quais, em alguns casos, foram transacionadas, alugadas, compradas e vendidas. De fato, os denominados “acionistas” ao aportarem os recursos para a constituição da reserva de aumento do capital, receberam em contrapartida uma unidade imobiliária correspondente reservada em seu nome e da qual puderam usufruir e obter benefícios econômicos.

4.11. Foi constatado, através de diligência realizada, que alguns imóveis estavam alugados para terceiros, figurando como proprietários/locadores e beneficiários dos aluguéis os “acionistas” do contribuinte. No “TV” estão identificados os proprietários/locadores (acionistas) e os locatários.

4.12. A fiscalização declara que: “Há indícios, portanto, de tratar-se de simulação de aumento de capital para venda disfarçada de imóveis, dado que estas pessoas físicas ou jurídicas, que participaram do empreendimento, não deveriam ter partes do patrimônio da empresa designado como sendo de sua propriedade, pois os bens da entidade não devem ser confundidos com os bens de seus sócios”.

4.13. Informa, ainda, que os documentos emitidos pela Prefeitura do Município de São Paulo: (i) alvará de aprovação e execução de edificação nova; (ii) certificado

de conclusão (Habite-se) e (iii) lançamento do IPTU 2011, foram emitidos em nome da empresa “RESULT Construções e Incorporações Ltda”.

4.14. Em 30/11/2009, houve aprovação, em Assembléia Geral Extraordinária, da proposta de atribuir as unidades do “Edifício Result Corporate Plaza” aos seus “acionistas”, além de vários contratos de compra e venda de ações, sempre associadas às unidades imobiliárias, o que fere o Princípio da Entidade, disposto na Seção I, Art. 4º da Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade, que prevê que o patrimônio da entidade não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários.

4.15. Conclui a fiscalização que: “a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido apresentada pela fiscalizada mostra claramente que o Capital Social constituído em 2006 permanece constante ao longo do período de 2007-2008, enquanto o patrimônio líquido aumenta substancialmente em decorrência do ingresso de recursos sob a denominação de aporte para constituição de reservas para aumento de capital, que à rigor deveriam ter passado pelas contas de resultado, para serem oferecidas à tributação como receitas com venda de imóveis”.

4.16. “Trata-se, portanto, de simulação de negócio jurídico com o fim específico de redução das receitas obtidas com a venda de unidades imobiliárias, com benefícios tanto para a empresa fiscalizada quanto para os compradores denominados de “acionistas”, que por este artifício tiveram menor desembolso na aquisição das unidades imobiliárias”.

4.17. Os aportes realizados, para constituição de Reserva p/ Aumento de Capital, nos anos de 2007 e 2008, nos valores respectivos de: R\$9.961.084,79 e R\$9.218.182,62 foram considerados como receitas omitidas e tributados de acordo com o critério do lucro presumido, opção da contribuinte com a apresentação das suas DIPJ's. No “TV” estão demonstrados os valores que foram aportados mensalmente.

4.18. A multa de ofício foi qualificada, com base no previsto no artigo 44, da Lei nº 9.430/96 e, foi constituída a Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnando a exigência, a autuada afirmou que seus investidores eram todos acionistas, argumentando ser “Sociedade de Propósito Específico”, ou “SPE”, estruturada com o objetivo transparente de arregimentar investidores, para aportarem recursos na sociedade para atendimento de determinada finalidade. Os sócios detinham direitos sobre as ações nominativas, estando livres para negociá-las, sem qualquer formalidade de alteração do contrato ou estatuto, servindo como prova dos negócios realizados o registro no “Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas”. Imprópria, daí, a exigência de que fossem apresentadas as alterações do estatuto social nas quais as pessoas físicas listadas tinham adquirido a condição de acionistas da empresa.

Asseverou que os valores assim recebidos não se qualificam como receitas, e ainda que assim se admitisse, inexistiria receita realizada durante a fase de construção do Edifício, mas sim adiantamentos, não sujeitos a tributação ainda que por regime de caixa, a teor do art. 1º, §2º da Instrução Normativa SRF nº 104/98. Apontou a existência de condição suspensiva no Acordo de Acionistas da “Result Corporate Plaza S/A” para destinação das unidades (ainda inexistentes), verificando-se apenas em 30/11/2009 a sua atribuição aos acionistas.

Invocou o regramento contido no art. 22, da Lei nº 9.249/95, acerca do retorno de investimentos societários, e a possibilidade de tributação, apenas, de ganho de capital na pessoa jurídica, em caso de devolução de capital por meio de bens ou direitos

avaliados a valor de mercado. Ainda, argumentou que a tributação pelo lucro presumido segundo o regime de caixa somente é possível por opção do sujeito passivo, sendo a regra o regime de competência, como expresso nas DIPJ apresentadas pela contribuinte.

Questionou, ainda: o enquadramento legal da exigência, que não reflete qualquer infração praticada; a classificação da autuada como prestadora de serviços e sua indevida sujeição ao coeficiente de 32% para presunção do lucro; e a qualificação da penalidade, que reputa leviana e intimidatória, estando evidente que agiu com clareza e transparência absoluta, mediante a entrega e disponibilização de todos os seus documentos fiscais e contábeis à fiscalização. Por fim, opôs-se à incidência de juros sobre a multa de ofício.

A Turma julgadora acolheu parte destes argumentos, reduzindo o coeficiente para determinação da base de cálculo da CSLL, na medida em que o percentual de 32% estaria restrito às atividades indicadas no art. 15, §1º, inciso III da Lei nº 9.249/95, consoante inclusive reconhecido na Solução de Consulta SRRF/6ª RF DISIT nº 173/2003. A exoneração do principal lançado, somado à multa de ofício aplicada, foi inferior a R\$ 1.000.000,00, razão pela qual não foi interposto recurso de ofício a este Conselho.

No mais, a Turma rejeitou a defesa da autuada aduzindo que:

- Transcrevendo doutrina acerca da simulação de atos, afirmou existente simulação relativa, *pois houve a intenção de realizar um ato jurídico, porém, de natureza diversa daquele que, de fato, se realizou que foi a venda das unidades imobiliárias*. Dois fatos deixariam evidente este último objetivo: *o aluguel de unidades em que os sócios figuram nos contratos como proprietários/locadores e beneficiários dos aluguéis, ainda como “pretensos” participantes da sociedade e; segundo, o fato ser feita a devolução do capital através da entrega das unidades imobiliárias*.
- A devolução de capital assemelhar-se-ia à operação “*casa e descasa*”, e a condição suspensiva alegada pela impugnante *tinha o objetivo de dar a aparência de que o principal negócio da empresa era a sua exploração econômica ou a sua venda e não a destinação das unidades individualmente a seus acionistas*. Ressaltou, ainda, a possibilidade de prova por meio de presunção.
- Com relação ao argumento de que a fiscalização considerou erroneamente o regime de caixa na tributação dos valores aportados, afirmou que o procedimento adotado foi o correto tendo a fiscalização considerado a opção feita pela Impugnante do critério de tributação, ou seja, lucro presumido, sendo que o regime de caixa da autuação é mera decorrência da forma de autuação de omissão de receita, que é sempre pelo regime de caixa, não se podendo confundir regime contábil (caixa e competência) com regime de tributação do IRPJ (lucro presumido, real ou arbitrado).
- E, quanto à capitulação, que a Impugnante alega que foi insuficiente, o enquadramento legal foi o que se aplica pela infração apurada pela fiscalização; ou seja, omissão de receita prevista no artigo 528 do RIR/99. Ao contrário do que alega, não cabe o artigo 22, da Lei nº 9.249/95 que trata da devolução, com bens, de valores investidos em sociedade e com apuração de ganho de capital. Não é o caso do apurado pela fiscalização, pois, na verdade não houve devolução de capital, mas sim, venda de imóvel.

- Com referência à multa qualificada, concluiu que *simulação de constituição de empresa para edificação de imóvel e exploração do negócio de aluguel, sendo na realidade venda de unidades imobiliárias para os pretensos sócios (adquirentes), configura a prova do dolo praticado para se eximir do pagamento dos tributos ora lançados*. Presente a situação descrita no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, subsiste a multa aplicada.
- Inexistindo lançamento de juros sobre a multa de ofício, incabível sua discussão em sede de impugnação.

Em 11/05/2012 foi lavrada intimação para cientificar a contribuinte da decisão em referência (fl. 2109). Consoante documento de fl. 2116, referida intimação, acompanhada do acórdão de impugnação, foi disponibilizada na caixa postal eletrônica da contribuinte em 11/05/2012, verificando-se a ciência por decurso de prazo em 26/05/2012. Segundo documento de fl. 2126, em 11/07/2012 a contribuinte *tomou conhecimento do teor dos documentos* antes citados, *pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações*.

Contudo, em 20/04/2012 a contribuinte já havia interposto recurso voluntário (fls. 2083/2107), posteriormente ratificado em 13/06/2012 (fl. 2117/2118), no qual inicialmente argumenta que a acusação de simulação se fundamentou, basicamente, na inexistência de alteração do Estatuto Social ou de registro das atas das assembleias gerais extraordinárias acerca da alteração no quadro de acionistas, bem como na ofensa ao Princípio da Entidade, impeditivo da aquisição de partes do patrimônio da sociedade pelos acionistas, assim rechaçando os 70 (setenta) anexos de documentação apresentada pela recorrente à Fiscalização.

Na seqüência, descreve sua atividade, afirma-se sociedade de propósito específico (arrecadar investimentos destinados à construção do Edifício Result Corporate Plaza) na forma de sociedade anônima. Relata que o aumento de capital de R\$ 1.000,00 para R\$ 5.228.782,88 foi subscrito por Result Construções e Incorporações Ltda, e sua elevação para R\$ 6.203.782,88 pelos acionistas Miguel Tomoo Matsumoto, Alberto Jia Chyi Hshieh, Cleiton de Castro Marques e Paulo de Castro Marques, detalhando a forma de integralização.

Esclarece que nos anos de 2007 e 2008, *alguns acionistas transferiram suas ações a outras pessoas (físicas e/ou jurídicas), respaldados em “Contratos Particulares de Compra e Venda de Ações (Anexo 27), sempre, com a devida anotação no “Livro Registro de Transferência de Ações Nominativas” (Anexo 16) e no “Livro Registro de Ações Nominativas” (Anexo 25), todos, igualmente, apresentados à fiscalização*. Destaca a existência de permissivo, neste sentido, no “Acordo de Acionistas” (Anexo 17). E acrescenta que os aportes dos novos acionistas foram contabilizados na conta Reserva de Capital, estando *relacionados no “Quadro Consolidado de Composição Acionária” (anexo 14)*.

Toda esta documentação, elaborada à luz do Estatuto e do Acordo de Acionistas, bem como da Lei nº 6.404/76, foi desconsiderada pelo Fisco, que reputou a ausência do arquivamento da ata de assembleia geral extraordinária ou alteração do estatuto social, perante a JUCESP, como *“forte indício” de simulação*. Observa que este argumento foi afastado pela Turma Julgadora - *e nem poderia ser diferente, já que o mero descumprimento de obrigação acessória não tem o condão de invalidar os atos praticados pela Recorrente* – e acrescenta que a Lei nº 6.404/76 *permite o aumento do capital social ou inclusão de novos acionistas, independente do aludido registro ou arquivamento*.

Prossegue afirmando que a acusação de simulação se fundou apenas em indícios. Observa que a contabilização dos valores recebidos em Reservas de Capital é lícita, por não envolverem contraprestação, mas sim *resultarem do produto da transferência (venda de ações da própria Companhia)*. Defende a regularidade do *retorno do capital investido na forma de recebimento de aluguéis das unidades imobiliárias ou, ainda, através da própria entrega da unidade ao acionista*, porque é razoável um acionista almejar retorno financeiro de seu investimento. Acrescenta que a devolução do capital investido é regida pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95. E ademais, a farta documentação apresentada foi desconsiderada pela autoridade fiscal.

Aduz que o princípio da legalidade e o princípio da busca da verdade material inpedem o agente fiscal de *autuar o Recorrente com base em meras presunções humanas e suposições infundadas*. Transcreve doutrina acerca do dever de investigação do Fisco, reporta-se ao princípio da segurança jurídica e ao princípio da vinculação, e conclui que frente a estes argumentos, *somados à ausência de fundamentação legal a amparar a presunção humana do agente fiscal e, em contrapartida, diante da documentação apresentada pela Recorrente, comprovando a licitude de seus autos*, a autuação é improcedente.

Opõe-se à qualificação da penalidade, porque *pautada, unicamente, em “presunção humana”*. A autoridade fiscal teria arbitrado a multa sem ter, *em momento algum, comprovado a alegada simulação, e, portanto, eventual dolo ou fraude que alega*. Reporta-se a julgados deste Conselho, invoca a Súmula CARF nº 25 e subsidiariamente aponta o caráter confiscatório de sua exigência, a evidenciar sua inconstitucionalidade, consoante doutrina e decisões judiciais às quais se reporta. Por fim, observa que *admitindo-se, no máximo, uma má interpretação das regras de tributação*, aplicável seria o art. 112 do CTN.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O lançamento decorre da constatação de omissão de receitas correspondentes aos valores contabilizados em conta de Reserva para Aumento de Capital. Nos quadros de fls. 1959 e 1960, a autoridade fiscal vincula os aportes anuais, promovidos por cada uma das pessoas físicas e jurídicas, à unidade imobiliária que teria sido por eles adquirida. Nos anexos de fls. 1941/1942 estão detalhados mensalmente estes valores.

A autoridade fiscal não questionou o capital subscrito em 30/11/2006, no valor de R\$ 6.203.782,88. Centrou-se nos valores que aumentaram o patrimônio líquido da pessoa jurídica para R\$ 17.879.125,11 em 2007, e R\$ 27.101.074,86 em 2008, ao passo que o resultado líquido destes exercícios fora R\$ 1.128,48 em 2007 e prejuízo de R\$ 28,94 em 2008. A evolução patrimonial da autuada está espelhada nas demonstrações contábeis assim resumidas no Termo de Verificação Fiscal:

ATIVO	2008	2007
CIRCULANTE	131.726,73	756.949,87
Disponibilidades	131.604,72	756.829,16
Caixa e Bancos Conta Movimento	131.604,72	756.829,16
Valores a receber	122,01	120,71
Impostos a recuperar	122,01	120,71
ATIVO NÃO CIRCULANTE	26.969.348,13	17.122.175,24
Investimentos	26.969.348,13	17.122.175,24
Imóveis em construção	26.969.348,13	17.122.175,24
TOTAL DO ATIVO	27.101.074,86	17.879.125,11
PASSIVO	2008	2007
CIRCULANTE	69.262,45	65.466,38
Exigibilidades Operacionais	69.262,45	65.466,38
Fornecedores	31.528,03	0,00
Encargos previdenciários	945,27	8.073,38
Encargos tributários	280,89	9.974,44
Provisões tributárias	1,89	145,19
Retenções contratuais	36.506,37	47.273,37
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	27.031.812,41	17.813.658,73
Capital Social	6.203.782,88	6.203.782,88
Ações ordinárias integralizadas	6.203.782,88	6.203.782,88
Reservas	20.828.029,53	11.609.875,85
Reservas para aumento de capital	20.826.929,99	11.608.747,37
Reservas de lucros	1.099,54	1.128,48
TOTAL DO PASSIVO	27.101.074,86	17.879.125,11

CONTAS DE RESULTADO	2008	2007
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS LÍQUIDAS	(23,90)	1.515,64
Despesas(-) Receitas Financeiras	(23,03)	1.574,53
Despesas tributárias	(0,87)	(58,89)
RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	(23,09)	1.515,64
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO PRESUMIDO	(1,89)	(145,19)
RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	(25,79)	1.370,45
IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO	(3,15)	(241,97)
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	(28,94)	1.128,48

Constatando que o quadro societário estampado nas DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008 era diferente daquele que representava o capital integralizado em 30/11/2006, a

autoridade fiscal intimou a contribuinte a apresentar as *alterações do estatuto social nas quais tenha ocorrido o aumento de capital da empresa Result Corporate Plaza S/A com a efetiva utilização dos recursos escriturados na conta Reservas para aumento de Capital*, bem como as *alterações do estatuto social nas quais os contribuintes indicados tenham adquirido a condição de acionistas da empresa Result Corporate Plaza S/A nos percentuais indicados, conforme consta na DIPJ do ano-calendário 2007*. Exigiu, ainda, comprovação da *origem externa dos aportes de capital efetuados por cada um dos sócios para composição da Reserva para Aumento de Capital*, e a *efetiva transferência dos recursos para a empresa, sob pena de caracterizar omissão de receita, nos termos da legislação vigente*.

Em resposta, a contribuinte disse que o capital social permanecia no valor registrado em 30/11/2006, *sendo que os aportes efetuados pelos acionistas durante a construção estão na conta de Reserva para Aumento de Capital, aguardando-se o momento oportuno do registro da Incorporação para se fazer a Assembléia de capitalização ou se tomar outra diretriz como a de atribuição de unidades, conforme deliberação a ser tomada pelos acionistas*. Esclareceu que a alteração de acionistas não é registrada em estatuto, e que a cessão de ações entre os acionistas é registrada em livro próprio, com assinatura de Termos de Transferências, antes já apresentados. Juntou, naquela ocasião, cópia do Livro de Registro de Ações Nominativas e observou:

Há de se ressaltar, também, que os acionistas fizeram entre si, além das transferências assinadas nos Termos de Transferência de Ações, contratos de cessões dessas ações, apesar de prescindíveis, que ora juntamos, envolvendo também os aludidos valores de reserva para aumento de capital, pois a participação no capital social tem a mesma correlação com o percentual dessa reserva de capital, conforme disciplinado no Acordo de Acionistas firmado e arquivado na companhia, cuja cópia já foi anteriormente apresentada.

Informou que os aportes foram feitos mediante transferências bancárias e contabilizados em contrapartida às contas de reserva de capital de cada acionista, e complementou:

Como as contribuições mensais dos acionistas eram propriamente idênticas para quase todos, pois observavam a participação acionária de cada um dos acionistas na construção do edifício, pois esta é uma sociedade de propósito específico, muitas vezes os valores das transferências bancárias envolviam uma ou mais participações e também um ou mais acionistas por se quotizarem para cumprirem os valores das chamadas de capital (reservas para construção), necessárias para cobrir os valores previamente orçados pela construtora para o cumprimento das obrigações do empreendimento em construção, devidamente contabilizadas nos razões de cada acionista, conforme razões já entregues.

Concluiu, assim, que não houve *qualquer resquício de valores advindos de vendas ou de outras fontes, pois não houveram e tão somente os acionistas subsidiaram e cobriram o custo de construção e outros custos e despesas inerentes ao empreendimento de uma sociedade de propósito específico*.

Tem razão a recorrente quando questiona a exigência feita pela Fiscalização acerca de alteração do Estatuto Social para admissão de novos acionistas. Os elementos por ela apresentados são hábeis a demonstrar que *alguns acionistas transferiram suas ações a outras pessoas (físicas e/ou jurídicas), respaldados em “Contratos Particulares de Compra e Venda de Ações (Anexo 27), sempre, com a devida anotação no “Livro Registro de Transferência de*

Ações Nominativas” (Anexo 16) e no “Livro Registro de Ações Nominativas” (Anexo 25), todos, igualmente, apresentados à fiscalização.

Todavia, a acusação fiscal não se resumiu a este aspecto. O auditor responsável identificou: 1) os aportes de recursos promovidos em 2007 e 2008, sem que o capital social da pessoa jurídica fosse alterado; 2) a definição do percentual de participação vinculado a uma ou mais unidades imobiliárias do empreendimento construído pela Fiscalizada; 3) a conduta destes acionistas como se proprietários fossem dos imóveis, inclusive locando-os; 4) a deliberação final em 30/11/2009 de atribuir aos acionistas aquelas unidades imobiliárias específicas. Concluiu, assim, que houve *simulação de aumento de capital para a venda disfarçada de imóveis*.

O documento de fls. 484/485 espelha esta realidade: trata-se de *quadro inicial da composição acionária e transferência de ações* que vincula a transferência de ações às unidades imobiliárias identificadas por número, evidenciando que com exceção de algumas unidades originalmente atribuídas aos acionistas que integralizaram capital, as demais foram todas transferidas da principal acionista da autuada (Result Construções e Incorporações) para os novos e antigos acionistas. Ou seja, a Result Construções e Incorporações reduziu sua participação acionária mediante transferência de ações aos novos e antigos acionistas, mas isso para atribuir-lhes unidades imobiliárias específicas no empreendimento em construção. Veja-se:

Processo nº 19515.720251/2011-01
Acórdão n.º 1101-000.909

S1-CIT1
Fl. 13

ACIONISTAS	CAPITAL QUANTIDADE		NUMERAÇÃO AÇÕES	
	R\$	AÇÕES	DE	A
1- Roscelin Cunha Soares				
a) Anterior	250,00	25.000	25.001	50.000
de Result	<u>177.299,54</u>	<u>17.729.954</u>	50.001	17.779.954
(51)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	-	-
b) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	17.779.955	35.534.908
(52)				
2- Ricardo Simões Paes da Silv				
a) Anterior	250,00	25.000	001	25.000
de Result	<u>177.299,54</u>	<u>17.729.954</u>	35.534.909	53.264.862
(41)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	-	-
b) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	53.264.863	71.019.816
(42)				
3- Ricardo Vantini				
a) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	71.019.817	88.774.770
(71)				
b) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	88.774.771	106.529.724
(72)				
c) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	106.529.725	124.284.678
(91)				
d) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	124.284.679	142.039.632
(92)				
e) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	142.039.633	159.794.586
(141)				
f) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	159.794.587	177.549.540
(142)				
4- Dalton Campos de Souza				
a) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	177.549.541	195.304.494
(101)				
5- Rejane Stockler de Souza				
a) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	195.304.495	213.059.448
(102)				
6- Hélio Gonzáles Rodrigues				
a) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	213.059.449	230.814.402
(111)				
7- Ariovaldo Massi				
a) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	230.814.403	248.569.356
(121)				
b) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	248.569.357	266.324.310
(122)				
8- Bonavista Participações				
a) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	266.324.311	284.079.264
(161)				
b) de Result	<u>177.549,54</u>	<u>17.754.954</u>	284.079.265	301.834.218
(162)				

ACIONISTAS	CAPITAL QUANTIDADE		NUMERAÇÃO AÇÕES	
	R\$	AÇÕES	DE	A
9- Milton Maghnan				
a) de Result (171)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	301.834.219	319.589.172
b) de Result (172)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	319.589.173	337.344.126
10- José Luiz Acaá Pedro				
a) de Result (181)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	337.344.127	355.099.080
b) de Result (182)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	355.099.081	372.854.034
11- Sebastião Fernandes				
a) de Result (201)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	372.854.035	390.608.988
b) de Result (202)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	390.608.989	408.363.942
12- Miguel Tomoo Matsumoto				
a) Anterior (81)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	522.878.289	540.633.242
b) Anterior	147.450,46	14.745.046	540.633.243	555.378.288
de Result (82)	<u>30.099,08</u>	<u>3.009,908</u>	408.363.943	411.373.650
c) de Result (191)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	411.373.651	429.128.804
d) de Result (192)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	429.128.805	446.883.758
13- Alberto Jia Chie Hsieh				
a) Anterior (151)	<u>177.549,54</u>	<u>17.754,954</u>	555.378.289	573.133.242
b) Anterior	147.450,46	14.745.046	573.133.243	587.878.288
de Result (152)	<u>30.099,08</u>	<u>3.009,908</u>	446.883.759	449.893.666
14- Cleiton Castro Marques				
a) Anterior	162.500,00	16.250.000	587.878.289	604.128.288
b) de Result (131)	<u>15.049,54</u>	<u>1.504,954</u>	449.893.667	451.398.620
15- Paulo Castro Marques				
a) Anterior	162.500,00	16.250.000	604.128.289	620.378.288
b) de Result (132)	<u>15.049,54</u>	<u>1.504,954</u>	451.398.621	452.903.574
SUB-TOTAIS	<u>2.504.035,74</u>	<u>250.403,574</u>		
TOTAL CAPITAL	<u>(6.203.782,88)</u>	<u>(620.378,288)</u>		
PARTE DA RESULT	<u>699.747,14</u>	<u>69.974,714</u>	452.903.575	522.878.286

A partir daí, tais pessoas passaram a se submeter ao “Acordo de Acionistas”, que lhes impunha custear a obra em curso, mas estas contribuições eram contabilizadas como reserva para aumento de capital que a contribuinte não provou ter sido convertida em capital. Ao contrário, apenas apresentou Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/11/2009 (fls. 662/665), na qual deliberou-se a *atribuição das frações ideais de terreno correspondentes às unidades autônomas do Edifício Result Corporate Plaza aos acionistas da Companhia nos moldes do Acordo de Acionistas firmado em 30/11/2006, cujo custeio de construção foi suportado com adiantamentos dos mesmos acionistas*. Neste documento está especificado que o capital social da pessoa jurídica permanecia representando R\$ 6.203.782,88.

Estes *adiantamentos para custeio de construção* são, justamente, os valores contabilizados como Reserva para Aumento de Capital, classificados pela autoridade fiscal como receitas da atividade da pessoa jurídica.

E isto porque, como bem observou a autoridade fiscal, o princípio da Entidade *preceitua que o patrimônio da entidade não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários*. Assim, nas palavras da Fiscalização, *não poderiam os acionistas possuir as unidades imobiliárias pertencentes à Entidade. Como as unidades imobiliárias, de fato,*

pertencem aos acionistas, claro está que se trata de simulação de participação societária para a venda disfarçada de imóveis.

As “contribuições” para cobertura de custos da pessoa jurídica nada mais são do que receitas da atividade, ainda que promovidas por acionistas, na medida em que não representaram regular aumento de capital social. A manutenção destes valores em reserva de capital, mormente considerando que os acionistas já desfrutavam de prerrogativas de proprietários da unidade, evidencia a pertinência da acusação fiscal.

Veja-se que o mencionado “Acordo de Acionistas” (fls. 266/280) até traz a possibilidade destes aportes serem feitos mediante aumento de capital:

Considerando que a previsão de aporte de recursos na empresa necessário para a construção do Edifício é de aproximadamente R\$ 17.000.000,00 (Dezessete milhões de reais), que poderá ser tratado como aumento de capital ou reserva para aumento de capital e/ou mútuo dos Acionistas.

O aumento de capital, porém, não se verificou. Os acionistas cumpriram com sua obrigação de *contribuir com o numerário necessário para a construção do Edifício e para a manutenção daquela Companhia, até sua resolução*, mas a autuada contabilizou estes valores como reservas para aumento de capital, que não se efetivou. De outro lado, além de poder locar as unidades, os acionistas também detinham o direito de vendê-las nos seguintes termos do acordo:

Tendo em vista a peculiaridade desta Companhia, a possível venda de unidades do Edifício para terceiros, se fará pela simples cessão das ações e dos créditos por ventura existentes na Companhia em nome do Acionista cedente, prevalecendo sempre o direito de preferência.

As contribuições classificadas como receitas correspondiam, precisamente, aos *créditos* acima mencionados: cobertura de custos feitas à pessoa jurídica para que esta lhes entregasse as unidades imobiliárias prometidas.

A recorrente insiste tratar-se de sociedade de propósito específico, mas isto em nada altera as conclusões fiscais. Este tipo de sociedade somente se distingue das demais em razão de seu objetivo ser a realização de uma atividade determinada, normalmente resultando da união de esforços para a consecução de um ou mais empreendimentos específicos. De outro lado, tem personalidade jurídica, é sujeito de direitos e obrigações como as demais sociedades empresárias ou simples, e a responsabilidade de seus sócios observa as regras gerais do modelo societário adotado. No âmbito tributário, a incidência é autônoma em relação aos seus sócios, e não se sujeita a qualquer obrigação distinta dos demais contribuintes.

Diz a recorrente que os valores questionados não envolvem contraprestação, mas sim resultam *do produto da transferência (venda de ações da própria Companhia)*. Contudo, estas alegações em nada socorrem a interessada: o “Acordo de Acionistas” é claro no sentido de que estes valores se prestam a cobrir os custos da execução do empreendimento; a Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 30/11/2009 classifica estes valores como *adiantamentos para custeio de construção*; e o *quadro inicial da composição acionária e transferência de ações* denota que o produto da *venda de ações da própria Companhia* limita-se às parcelas integralizadas como capital social. Aliás, de outra forma não poderia ser, porque se estes valores representassem produto da venda de ações da companhia, eles deveriam *beneficiar os alienantes, e não o empreendimento*.

A interessada também defende a regularidade do *retorno do capital investido na forma de recebimento de aluguéis das unidades imobiliárias ou, ainda, através da própria entrega da unidade ao acionista*, porque é razoável um acionista almejar retorno financeiro de seu investimento. Contudo, isto em nada altera a conclusão fiscal. Os aportes não se prestaram a aumento de capital, mas sim a custear a execução do empreendimento, e deveriam ter sido reconhecidos como receitas. Em tais condições, as receitas seriam confrontadas com os custos de construção no resultado do período, e o patrimônio da pessoa jurídica seria representado, apenas, pelo aporte inicial de capital, correspondente aos bens imóveis, benfeitorias e recursos financeiros efetivamente integralizados pelos acionistas originais. Eventuais aluguéis resultantes da exploração do imóvel antes da conclusão do empreendimento representariam receitas dos promitentes compradores, o que, aliás, deve ter se verificado, na medida em que os resultados da autuada nada indicam neste sentido. Na conclusão do empreendimento, os acionistas se retirariam recebendo a parcela equivalente à parte ideal dos imóveis integralizados para desenvolvimento do empreendimento, mas o patrimônio deles já estaria integrado pelos investimentos feitos por meio dos pagamentos em favor da autuada. E somente sobre esta parcela de devolução efetiva de capital, correspondente ao que antes foi integralizado, seria aplicável o disposto no art. 22 da Lei nº 9.249/95.

Ressalve-se, porém, que a autoridade fiscal não questionou a efetiva constituição da autuada como pessoa jurídica ou a natureza do aporte de capital efetivamente promovido pelos acionistas, mas apenas aqueles indevidamente classificados como reserva para aumento de capital, sem que o aumento de capital se efetivasse. E este aspecto repercute na qualificação da penalidade sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido.

A autoridade fiscal constatou que *a fiscalizada não obteve outras fontes de recursos que possibilitassem a construção do Edifício Result Corporate Plaza*, além daqueles autuados. Entendeu que os valores destinados à reserva para aumento de capital foram simulados para ocultar a venda de imóveis. Identificou que a Result Corporate Plaza S/A adotou as medidas necessárias para formalizar as unidades como autônomas, e que em 30/11/2009 os acionistas deliberaram a atribuição das unidades correspondentes a eles. Por fim, apresentou o resultado das diligências que evidenciaram a disponibilidade dos novos acionistas sobre as unidades imobiliárias a eles atribuídas na sociedade, contrariando o princípio da entidade. Destacou a seguinte informação obtida em diligência:

Dentre os documentos obtidos nestas diligências, em que ficou provada a venda das unidades imobiliárias para os atuais proprietários, ainda que simulada de participação societária, consta uma declaração do sócio fundador da empresa fiscalizada Result Corporate Plaza S/A, Sr. Ricardo Simões Paes da Silva, que também representa a empresa Result Construções e Incorporações Ltda, obtida junto ao locatário dos conjuntos 201 e 202, de que as referidas unidades pertencem à empresa Meloe Participações Ltda do acionista Sebastião Fernandes e que ainda não estão em seu nome devido ao fato de o empreendimento encontrar-se em fase de minuta de especificação, convenção e divisão de condomínio, para então serem atribuídas as unidades autônomas e por fim serem passadas as escrituras definitivas. (ver Anexo 62)

A partir daí, a autoridade fiscal conclui, validamente, que o patrimônio líquido da autuada aumentou *substancialmente em decorrência do ingresso de recursos sob a denominação de aporte para a constituição de reservas para aumento de capital, que à rigor deveriam ter passado pelas contas de resultado, para serem oferecidos à tributação como receitas com vendas de imóveis*.

Todavia, prossegue afirmando que houve simulação de negócio jurídico, com vistas à redução do resultado do exercício. Reitera que a empresa *simulou a constituição de uma conta de reserva para aumento de capital, quando, em verdade, efetuou venda dos imóveis*, mas afirma que os aportes ali verificados *não passam de artifício com vistas à sonegação de tributos*. E, observando mais à frente que a prática foi *sistemática durante dois anos consecutivos*, concluiu:

Estando comprovada a simulação de participação societária na empresa Result Corporate Plaza S/A para a venda de imóveis, com a participação de todos os denominados acionistas, como demonstra o documento denominado Acordo de Acionistas (ver Anexo 17) de que todos os envolvidos tinham conhecimento da fraude, configura-se o crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/90 c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Nota-se, nesta parte final da acusação, um outro direcionamento, no sentido de que até mesmo as participações societárias seriam simuladas, e que todos os acionistas teriam conhecimento da fraude, porque pretenderiam, apenas, participar de um negócio jurídico de venda de imóveis. Contudo, para assim afirmar, a autoridade fiscal deveria ter desconsiderado a pessoa jurídica, invalidado todos os aportes de capital, e inclusive formalizado o lançamento em face de Result Construções e Incorporações Ltda, cujo representante legal administrava o empreendimento, como constatado pela Fiscalização.

Os elementos dos autos, porém, somente permitem concluir que os acionistas adquiriram ações representativas do investimento inicial para construção de um imóvel, e efetuaram pagamentos à pessoa jurídica autuada para que promovesse esta construção e finalizasse o empreendimento, entregando-lhes unidades autônomas cuja representação no empreendimento total determinou o percentual de participação daquelas pessoas no capital social da investida, bem como os demais pagamentos por elas realizados. Estes pagamentos foram indevidamente contabilizados como reserva de capital, porque não se destinaram a posteriores aumentos de capital, mas sim foram devolvidos aos interessados convertidos em unidades autônomas do empreendimento realizado pela autuada.

Assim, impõe-se reconhecer que a acusação fiscal erigiu argumentos dissonantes daqueles evidenciados durante o procedimento fiscal para qualificar a penalidade aplicada ao crédito tributário lançado. Por sua vez, o art. 112, inciso II, do CTN determina a interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto *à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos*. Como consequência, deve ser afastada a duplicação prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, subsistindo apenas a penalidade básica, resultante da falta de recolhimento e declaração dos tributos apurados em procedimento fiscal.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 19515.720251/2011-01
Acórdão n.º **1101-000.909**

S1-C1T1
Fl. 18

CÓPIA