



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10972.720005/2019-37
ACÓRDÃO	2402-012.808 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JUAREZ DE OLIVEIRA RABELLO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). JURISPRUDÊNCIA. PRECEDENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA.

A autoridade fiscal tem a obrigação de qualificar a multa de ofício aplicada quando evidenciada a existência de dolo, fraude ou simulação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS/DIVIDENDOS ISENTO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DESCONSIDERAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO PARA FINS FISCAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - RENDIMENTOS DE ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Procede o lançamento realizado a partir da desconsideração para fins fiscais realizada pela autoridade fiscal, uma vez comprovada de forma robusta a existência de planejamento tributário abusivo com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento dos tributos. Afastada a distribuição isenta de lucros/dividendos, devem ser tributados os rendimentos recebidos.

GANHO DE CAPITAL. VALORES RECEBIDOS PARCELADAMENTE. REAJUSTE DE PARCELAS.

Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja a sua designação, não compõem o valor de alienação na operação do ganho de capital, devendo ser tributada à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento). Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe parcial provimento em maior extensão, cancelando o crédito decorrente dos Rendimentos de Royalties - uso, fruição ou exploração de direitos - recebidos de pessoa jurídica – e afastando a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregório Rechmann Júnior, Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente a omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão nº 110-005.132 - proferida pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 (DRJ10), transcritos a seguir (processo digital, fls. 1.646 a 1.679):

Trata o presente processo de Auto de Infração – AI (fls. 1377/1386) lavrado contra o contribuinte supra identificado apurando imposto de renda pessoa física (2904) no valor de R\$ 4.851.284,68 acrescido de juros de mora e multa ofício no percentual de 150%, referente à infração omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica - rendimentos de royalties - (uso, fruição e exploração de direitos) recebidos de pessoa jurídica - e multa no percentual de 75%, sobre a omissão de rendimentos de juros incidentes na venda a prazo de bens recebidos de pessoa jurídica.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 1383/1489) relata os motivos que ensejaram a lavratura do auto de infração em apreço, que de forma resumida passo a descrever.

O Sr Juarez de Oliveira Rabello e o Sr. João Henrique Pereira constituíram a empresa PHOENIX – Phoenix Mineração e Comércio Ltda (fls.12/16) em 06/11/2007, com participação societária de 50% para cada um dos sócios do capital social de R\$ 20.000,00. Em 02/01/2013 (fls.39/49), alienaram parte de suas quotas (10% de cada sócio) para a pessoa jurídica GREEN METALS - Green Metals Soluções Ambientais, na época CIA Mineradora de Ferro Phoenix S/A, e aumentaram o capital social para R\$ 2.020.000,00. Posteriormente, alienaram o restante de sua participação para essa mesma pessoa jurídica, e constituíram uma Sociedade em Conta de Participação, a SCP PHOENIX - Phoenix Mineração e

Comércio Ltda - SCP Phoenix, na qual figuraram como sócios participantes, sendo sócio ostensivo a PHOENIX.

PHOENIX e SCP PHOENIX foram objeto de Auditoria na qual se concluiu que a SCP PHOENIX era fictícia, e todas as operações praticadas foram consideradas operações da PHOENIX, e os valores recebidos pelo Sr. Juarez de Oliveira Rabello, a título de distribuição de lucros da SCP, foram considerados rendimentos de arrendamento de direitos (pagamento pelo uso, fruição e exploração dos direitos especiais).

Breve Histórico da Exploração de Minério de Ferro na Granja Corumi

A Empabra realiza atividades de exploração de minério de ferro na mina Corumi e é responsável pelo Plano de Recuperação de Áreas Degradadas (PRAD).

Foi apresentada cópia de um Contrato de Opção para Aquisição de Minério de Ferro (fls. 257 a 293), no qual as pessoas físicas João Henrique Pereira e Juarez de Oliveira Rabello adquiriram a exclusividade de compra e comercialização de minério de ferro da Empabra, localizado na região da Serra do Curral, denominado Granja Corumi.

Exercendo seu direito de opção, foi firmado em 14/12/2011, o Contrato de Compra e Venda de Minério de Ferro (fls. 144 a 167), entre Empabra de um lado e PHOENIX (representando as pessoas físicas), de outro como compradora, passando a PHOENIX comercializar o minério de ferro adquirido da Empabra.

Procedimento de Fiscalização na Phoenix e SCP Phoenix

Foram efetuadas várias intimações e requisição de documentos para as empresas Phoenix e SCP Phoenix afim de esclarecer as operações realizadas. Sendo o contribuinte sócio das empresas teve total acesso aos referidos documentos.

Contrato de opção para aquisição de minério de ferro

Foi apresentada cópia de um Contrato de Opção para Aquisição de Minério de Ferro (fls. 257 a 293), firmado entre as pessoas físicas João Henrique Pereira e Juarez de Oliveira Rabello de um lado como adquirentes e Empabra de outro, tendo como anuentes intervenientes, INTERMINERAÇÃO e PROMOBARNA.

Pelo referido Contrato, as pessoas físicas adquiriram a exclusividade de compra e comercialização de minério de ferro da Empabra, localizado na região da Serra do Curral, denominado Granja Corumi, parte da antiga Fazenda Taquaril, em Belo Horizonte/MG.

O Contrato foi aditado em 18/01/2011 (fls. 294 a 302), formalizando alterações do Contrato de Opção. No aditamento a Empabra transferiu para os adquirentes a obrigação de extrair e transportar os finos de minério de ferro já estocados, com consequente redução do preço de compra dos finos de minério.

Exercendo seu direito de opção, foi firmado em 14/12/2011, o Contrato de Compra e Venda de Minério de Ferro (fls. 144 a 167), entre Empabra e

INTERMINERAÇÃO de um lado e PHOENIX (representando as pessoas físicas), de outro como compradora, sendo intervenientes anuentes, João Henrique Pereira, Juarez de Oliveira Rabello e ELAZUL, na qualidade de sucessora da PROMOBARNA.

O objeto do Contrato de Compra e Venda de Minério de Ferro foi a compra e venda dos finos estocados em caráter exclusivo pela compradora, que seriam retirados em ritmo compatível com a retirada, ao final do prazo de 24 meses, de até 1.296.000 (um milhão duzentas e noventa e seis mil toneladas) de finos estocados.

Este Contrato de Compra e Venda abrangeu apenas os finos estocados, permanecendo o Contrato de Opção em vigor, em relação ao minério de ferro derivado de futura extração, conforme Item 14.14 do mesmo.

Contrato de associação

Foi apresentada cópia de um Contrato de Associação (fls. 303 a 318), firmado em 17/02/2012, entre as pessoas físicas João Henrique Pereira e Juarez de Oliveira Rabello de um lado denominados em conjunto como "Sócios Fundadores" e SPE FERRO PHOENIX S/A (antiga denominação da Green Metals), em processo de constituição, sendo esta e os Sócios Fundadores denominados isoladamente parte e em conjunto partes. Figurou como interveniente anuente PHOENIX, denominada "Sociedade".

Nesse Contrato de Associação ficou acordado, entre outros, a venda de 20% das quotas da Sociedade para a SPE FERRO PHOENIX S/A, um aumento de capital no valor de R\$2.000.000,00 a ser integralizado pelos Sócios Fundadores e pela SPE FERRO PHOENIX S/A.

O contrato teve por objeto a definição dos termos e condições para levar a cabo as atividades Phoenix/Empabra, cuja definição está transcrita acima, e consistia na "FASE 1", "FASE 2", "FASE 3" e "FASE 4".

Observa-se que desde a assinatura do Contrato de Associação, o desenvolvimento da "FASE 1", "FASE 2", "FASE 3" e "FASE 4", já fazia parte do objeto da PHOENIX.

A distribuição de resultados, conforme previsão no contrato (clausula sexta), se daria em desacordo com os percentuais de participação dos sócios da PHOENIX (GREEN METALS e sócios fundadores) no capital.

Em aditamento ao contrato firmado, em 10/02/2014, na mesma data da constituição da SCP (que abaixo se destaca), há garantia de retorno mínimo aos sócios fundadores por parte da GREEN METALS, empresa que não participa da SCP, o que conferiria um quadro de confusão patrimonial entre a esta e a PHOENIX, sócia ostensiva.

Constituição da SCP PHOENIX em 10/02/2014

Composição do quadro Societário:

- Sócio Ostensivo: PHOENIX.

- Sócios Participantes: Sr. João Henrique Pereira

Sr. Juarez de Oliveira Rabello.

O objeto da SCP é o desenvolvimento e exploração da “FASE 2” e da “FASE 3.

Sobre a constituição da SCP, assevera a fiscalização "que o objeto da SCP PHOENIX fazia parte do objeto da PHOENIX, ou seja, foi constituída uma SCP para exercer o mesmo objeto de sua sócia ostensiva".

A contribuição dos sócios para o fundo social da SCP está definida na cláusula terceira:

[...]

Sobre a cláusula, a fiscalização destaca que os direitos especiais foram cedidos para a Sócia Ostensiva e não para a SCP PHOENIX, ou seja, não ocorreu contribuição dos Sócios Participantes para a SCP, a teor do próprio instrumento de constituição, ferindo o disposto no art. 994 do Código Civil, que estabelece a distinção entre o patrimônio da SCP e do sócio ostensivo.

Verificou ainda na contabilidade da PHOENIX que o aporte de recursos referente ao investimento não se verificou (fls. 938/960). Tampouco na contabilidade da SCP PHOENIX o aporte ficou evidenciado. Restando a ostensiva devedora da SCP em R\$ 12.397.873,95.

A distribuição de resultados a teor do contrato, em relação a participação dos Sócios Participantes, não tinha nenhuma relação com o resultado da SCP e foram garantidos pela Sócia Ostensiva, nos termos dos itens 6.2 a 6.4 do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação:

[...]

Destaque-se que, a teor do contrato, a participação dos Sócios Participantes não tinha nenhuma relação com o resultado da SCP, fosse ele negativo ou positivo, mas foi definida como uma retribuição no valor de US\$ 4.587 (quatro dólares norte-americanos e quinhentos e oitenta e sete milésimos) por tonelada de material retirado da área do PRAD, enquanto houvesse atividade minerária e foi garantida pela Sócia Ostensiva, nos termos dos itens 6.3 e 6.4 do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação.

Conclui a fiscalização a teor do Código Civil (arts. 991 a 996, e art. 1.008), que as cláusulas já citadas, presentes no contrato, podem ser consideradas nulas, porque incompatíveis com as previsões legais concernentes a participação nos resultados dos sócios de uma SCP.

Concluiu também, após diligências, que a SCP PHOENIX nunca esteve estabelecida no endereço constante do cadastro CNPJ, conforme contrato de constituição.

Contrato de Penhor

Em 10/02/2014 a GREEN METALS garantiu aos Sócios Fundadores, através de um contrato de penhor (fls. 332 a 337), retorno mínimo do investimento dos mesmos

na Sociedade em Conta de Participação, nas bases estipuladas no Aditamento, conforme item “V” das Considerações do Aditamento.

O retorno mínimo é exatamente o valor de US\$ 11.467.500,00 (onze milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil e quinhentos dólares norte-americanos), objeto do Contrato de Penhor.

O pagamento aos Sócios Fundadores de valor fixo por tonelagem de material retirado da mina, enquanto houvesse atividade minerária, associados com a garantia que PHOENIX se obrigou, mesmo existindo resultado negativo na SCP PHOENIX, levou a fiscalização a concluir, que o que ocorreu de fato foi uma cessão onerosa de direitos, com características típicas de um arrendamento, sujeito a incidência de imposto de renda para os arrendantes, camuflada por uma operação de reorganização com criação de uma SCP.

Contratos com Clientes e Fornecedores e Notas Fiscais Emitidas

Em auditoria nos contratos com o clientes e fornecedores, bem como nas notas fiscais de venda foi verificado que:

- não há menção a SCP PHOENIX nos contratos;
- em desacordo com o art. 254, do RIR/99, não há indicação das operações que cabem a SCP Phoenix nas notas fiscais de venda de minério de ferro, de forma que se pode afirmar, segundo a fiscalização, que estas operações à SCP não se referem;
- que há contratos significativos de fornecimento minério de ferro firmados pela GREEN METALS, que não participa da SCP, o que indica confusão patrimonial entre esta a SCP PHOENIX e a PHOENIX.

Diligência no sócio participante da SCP Phoenix – Juarez de Oliveira Rabello – Sujeito passivo da presente autuação

O Sr. Juarez foi intimado a prestar vários esclarecimentos, consoante Termos de Intimação Fiscal (fls. 1.007 a 1.015, 1.030 a 1.036 e 1.078 a 1.083).

Apresentou respostas em 26/06/2018 (fls. 1.016 a 1.029), 11/09/2018 (fls. 1.037 a 1.077) e 31/10/2018 (fls. 1.084 a 1.091).

[...]

O contribuinte, Sr. Juarez de Oliveira Rabello, juntamente com seu sócio, Sr. João Henrique Pereira, protocolaram na Câmara de Arbitragem do Brasil - CAMARB, em 27/04/2016, Solicitação de Instituição de Arbitragem cujo objeto é a solução de controvérsia entre os requerentes e as requeridas GREEN METALS e PHOENIX, face ao disposto no Aditamento ao Contrato de Associação e na Escritura Particular de Constituição da SCP PHOENIX, na qual alegam que as requeridas deixaram de efetuar os pagamentos devidos aos requerentes, desde dezembro de 2015.

[...]

De acordo com a petição, os valores objeto da controvérsia são relativos a tonelagem de material retirado da mina nos meses de 12/2015 a 03/2016. Acostou na resposta demonstrativos dos valores devidos atualizados até 08/2018, que abrangeu também os valores devidos relativos a abril, maio e junho de 2016.

No ano-calendário 2016, a SCP PHOENIX apurou prejuízo, conforme Demonstrativo de Resultado do Exercício acostado nas fls. 744 a 754.

Diante disso, concluiu a Fiscalização, não restar dúvida que a participação dos sócios ocultos não foi no resultado, haja vista que, mesmo diante de prejuízo ocorrido em 2016, buscaram via CAMARB os valores apurados com base na tonelada de material retirado da mina no ano-calendário 2016.

O Sr. Juarez foi intimado a apresentar memória de cálculo do quantum de sua participação no resultado da operação, com base na tonelada de material retirado da área do PRAD.

Apresentou resposta contendo demonstrativos, que foram acostados nas fls. 1.083 a 1.084.

Convidado a comparecer à DRF de Belo Horizonte para prestar esclarecimentos, o contribuinte apresentou-se, juntamente com seu sócio, Sr. João, e seu advogado.

Os questionamentos efetuados foram reduzidos a termo juntamente com suas respostas, lavrando ao final o Termo de Declaração (fls. 1.085/1089), firmado pelos Auditores, pelo Declarante e pelo seu Advogado.

[...]

O sócio do contribuinte, Sr. João, também foi intimado a prestar vários esclarecimentos, e também compareceu à DRF Belo Horizonte para responder aos questionamentos da Fiscalização.

Conclusões da Fiscalização sobre a diligências nas pessoas físicas participantes da SCP Phoenix

Verificou a fiscalização que os administradores da SCP não cumpriram as disposições da Cláusula Sétima, bem como os sócios participantes também não provocaram o seu cumprimento nos termos dos itens 7.3 e 7.4, que previam como se estabeleceria a relação dos sócios, o que evidencia um distanciamento de ambas as partes das obrigações a que se impuseram ao firmar o Contrato de Constituição da SCP, seja pelas disposições deste, seja pelas disposições dos arts. 991 a 996 do Código Civil, já transcritos.

Concluindo a partir disto que foi constituída uma SCP cujo contrato previa obrigações ao sócio ostensivo, que este claramente deixou de cumprir, bem como obrigações aos sócios participantes que também deixaram de cumprir, ensejando que referida SCP existira apenas no papel.

Conduta Tributária da PHOENIX e da SCP PHOENIX

A PHOENIX adotou o regime de tributação do Lucro Real anual no ano calendário 2013, com faturamento anual de R\$ 159.583.078,33, conforme DIPJ (fls. 1.180 a 1.222).

No ano-calendário 2014 adotou o regime de tributação do Lucro Real Trimestral. Em razão da constituição da SCP PHOENIX, reconheceu o auferimento de receita bruta de venda de minério de ferro apenas no primeiro trimestre.

A atividade da PHOENIX fluiu regularmente até 22/03/2014, em concomitância com a SCP. A partir de 22/03/2014 a atividade da PHOENIX passou a ser exercida sob o manto da SCP, e não foi registrada nenhuma receita bruta na sua contabilidade no restante do ano-calendário de 2014, tampouco no ano-calendário de 2015.

De acordo com a ECD/2014, a primeira nota fiscal registrada pela SCP PHOENIX, foi a de nº 7245, na data de 01/02/2014, ou seja, antes mesmo da assinatura da escritura de sua criação a SCP já registrou operações, o que caracteriza confusão patrimonial entre a PHOENIX e a SCP PHOENIX.

Em suma, de um instante para outro, a receita bruta decorrente do comércio atacadista de minério de ferro, passou a ser reconhecido sob o manto da SCP PHOENIX.

Isso equivale a fechar uma empresa e abrir outra para exercer a mesma atividade, e o mesmo objeto.

No ano-calendário 2015, PHOENIX adotou o regime de tributação do Lucro Presumido.

No ano-calendário 2014, a SCP PHOENIX, em início de atividades, optou pelo lucro presumido e auferiu receita bruta da ordem de R\$ 174.466.196,44, consoante demonstrativos de resultados constantes da ECF/2014 (fls. 678/721). Embora obrigada a apuração pelo lucro real no ano-calendário de 2015 (art. 14, inciso I, da Lei 9.718/98), optou novamente pelo Lucro Presumido nos dois primeiros trimestres e optou pelo Lucro Arbitrado nos dois últimos trimestres, conforme ECF (fls. 1.058 a 1.069). Instada a retificar sua conduta, manifestou-se pela adequação da conduta, entendendo ser possível o auto arbitramento.

Conclui a fiscalização que tendo plena consciência de que estava obrigado a apurar o lucro real e tendo optado indevidamente pelo lucro presumido, deveria o contribuinte ter alterado a opção e adotado o lucro real em todo o ano-calendário, com base no art. 26 da Lei nº 9.430/96, ou no mínimo, deveria ter adotado o lucro real nos dois últimos trimestres, nos termos do inciso I do art. 531 do RIR/99.

Era também dever do contribuinte realizar a apuração de PIS e COFINS pelo regime não-cumulativo. Isso significa que a cada mês tem que apurar as contribuições e transmitir a EFD-Contribuições, no qual tem que informar o regime de tributação ao qual se submete.

Pelo exposto entendeu a fiscalização que não ocorreu opção inadvertida pelo lucro presumido, mas que o contribuinte propositadamente optou pelo lucro presumido, para se enquadrar na previsão legal insculpida no inciso IV do art. 530 do RIR/99, e dessa forma viabilizar o auto arbitramento, tributação menos onerosa para ele, o que caracteriza fraude à própria lei.

Distribuição de Lucros pela SCP PHOENIX

Ao analisar as contas contábeis que registraram distribuição de lucros (fls. 924/937), foi verificado que houve distribuição de lucros **diretamente** a GREEN METALS (R\$ 69.943.593,66), que nem sócia é da SCP, a revelar confusão patrimonial entre ambas.

Na consolidação dos valores distribuídos (fls. 1491 e 1492) e juntados ao termo de verificação fiscal, parte da distribuição dos lucros da SCP foi registrada na contabilidade da PHOENIX a confirmar a confusão patrimonial já apontada.

Da apuração do IRPJ e da CSLL evidenciando o ganho financeiro indevido

Apurou a Fiscalização que nos anos-calendário 2014 e 2015, a SCP PHOENIX deixou de apurar e recolher aproximadamente 11,1 milhões de reais apenas de IRPJ e CSLL, já considerados os valores das despesas de arrendamento de direito (pagamento pelo uso, fruição e exploração dos direitos especiais) paga aos sócios ocultos.

Mas a economia tributária é muito maior se considerados os valores de PIS e COFINS que também deixaram de ser recolhidos, em decorrência da adoção do lucro presumido/arbitrado.

Destaca-se que os cálculos envolvem apenas o resultado da SCP. O cálculo consolidado da SCP e da PHOENIX foi efetuado na Auditoria levada a efeito na PHOENIX, e resultou em economia tributária da ordem de 10,7 milhões de reais apenas de IRPJ e CSLL.

Conclusões sobre a constituição da SCP

Resumidamente a fiscalização apresentou as conclusões com base nos fatos e argumentos acima expostos:

1 - Inexistência de novo negócio, novo objeto e nova atividade que justificasse a criação da SCP PHOENIX. As atividades constantes do objeto da SCP PHOENIX (desenvolvimento e exploração da “FASE 2” e da “FASE 3”), já faziam parte do objeto da PHOENIX;

2 - A SCP PHOENIX foi constituída pela mesma empresa que já exercia a atividade para a qual esta fora constituída, a PHOENIX, juntamente com os ex-sócios desta, que “por acaso”, na mesma data haviam deixado o quadro societário da PHOENIX, para participarem como sócios participantes da SCP PHOENIX;

3 - A cessão dos direitos especiais foi feita para a sócia ostensiva, PHOENIX, e não para o fundo de participação da SCP PHOENIX, o que vicia a constituição desta e

contraria o disposto no art. 994 do Código Civil, que rege a SCP, bem como torna desnecessária a existência da SCP PHOENIX, pois a PHOENIX já detinha tudo que precisava para continuar a exercer a sua atividade;

4 - O valor do capital subscrito da SCP PHOENIX, segundo registros contábeis, foi de míseros R\$ 1.000,00 (um mil reais), que sequer foram integralizados, o que vicia sua constituição, já que não existiu nenhum aporte de recursos da sócia ostensiva tampouco cessão de direitos por parte dos sócios participantes. O que se verificou foi que a PHOENIX acabou devedora da SCP PHOENIX de montante da ordem de 12 milhões, evidenciando confusão patrimonial;

5 - A participação dos sócios fundadores não é no resultado, contrariando o disposto no art. 991 do Código Civil, que rege a SCP, demonstrando que não existe relação empresarial entre os sócios da SCP PHOENIX;

6 - O pagamento aos Sócios Fundadores de valor fixo por tonelagem de material retirado da mina enquanto existir atividade minerária, associados com a garantia que PHOENIX se obrigou, de retorno mínimo no valor de US\$ 11.467.500.00 (onze milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil e quinhentos dólares norte-americanos), que equivale à retirada de 2.500.000 (dois milhões e quinhentas mil toneladas) de minério de ferro, mesmo existindo resultado negativo na SCP PHOENIX, são elementos que permitem concluir que, o que de fato ocorreu foi uma cessão onerosa de direitos com características típicas de um arrendamento de direitos (pagamento pelo uso, fruição e exploração dos direitos especiais), sujeito à incidência de imposto de renda para os arrendantes (beneficiários pessoas físicas).

7 – Essa conclusão se ratifica pelo teor do Contrato de Penhor, em que a titular de 100% das quotas da PHOENIX (A GREEN METALS), deu tais quotas em garantia, para cumprimento das obrigações de pagamento, exatamente no mesmo valor de US\$11,467,500.00 (onze milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil e quinhentos dólares norte-americanos), pelo item 10.2 da Cláusula Décima do Instrumento Particular de Constituição da SCP, que garantiu o pagamento desse mesmo valor mínimo pela PHOENIX, em caso de dissolução, liquidação e extinção da SCP, e pelo ingresso dos sócios ocultos na CAMARB, com vista a percepção dos valores apurados com base na tonelagem de material retirado da mina, no ano-calendário 2016, no qual fora apurado prejuízo, conforme Demonstrativo de Resultados (fls. 744 a 754).

8 - Não foi identificado qualquer menção à SCP PHOENIX nos Contratos de Compra e Venda de Minério de Ferro e nos demais contratos firmados com clientes e fornecedores, bem como no campo “observações” de nenhuma das notas fiscais de vendas de minério de ferro emitidas no período auditado. Os contratos eram todos relativos às atividades inerentes ao empreendimento, em datas posteriores a criação da SCP PHOENIX, o que contraria a determinação constante do art. 254, inciso III do RIR/99, podendo-se afirmar que os ditos contratos e o faturamento com vendas não se referem à SCP PHOENIX.

9 - A sócia ostensiva deixou de cumprir as disposições de Cláusulas do Instrumento Particular de Constituição da SCP PHOENIX, ao deixar de encaminhar aos sócios participantes, os balanços, relatórios, demonstrativos, e-mails e Atas de reuniões da SCP PHOENIX, não permitir a eles acesso às informações relacionadas à condução dos negócios, e ao não apresentar as prestações de contas como determina a Escritura. Da mesma forma, os sócios participantes não solicitaram nenhuma reunião de sócios conforme previsto no instrumento de constituição da SCP PHOENIX, nem mesmo para prestação de contas. Tais situações evidenciam que a dita SCP só existira no papel.

10 - A sócia ostensiva, regularmente intimada a comprovar o endereço da SCP PHOENIX, não conseguiu provar que ela estivera instalada no local, onde atualmente funciona outra empresa, limitando-se a informar que pretendia estabelecer a empresa no local, mas não teve aprovação da viabilidade.

11 - A SCP PHOENIX promoveu a distribuição de lucros diretamente à GREEN METALS, que não é sócia daquela, e sócia da PHOENIX, o que evidencia a confusão patrimonial entre a PHOENIX e a SCP PHOENIX.

12 - Juntamente com outras situações que revelaram a confusão patrimonial entre as três empresas acima citadas, concluiu a fiscalização tratar-se de uma ficção jurídica a SCP Phoenix, com a finalidade de burlar a legislação tributária. A criação da SCP revelou-se um planejamento tributário abusivo, para obter ganhos financeiros aos partícipes, em detrimento de suas obrigações tributárias. Tal planejamento se cristalizou de duas maneiras:

- por um lado viabilizou a transferência do faturamento da PHOENIX para a SCP PHOENIX e a opção desta pelo lucro presumido, forma de tributação menos onerosa para a sua atividade econômica, já que a SCP PHOENIX, que é equiparada a pessoa jurídica pela legislação do imposto de renda, estando no ano de início de atividade na data de sua criação, 10/02/2014, poderia optar por esse regime de tributação do lucro, já a PHOENIX estava vedada legalmente a optar pelo lucro presumido, em decorrência de faturamento no ano-calendário anterior ser superior ao limite legal deste regime. E ainda, não satisfeita com a economia tributária decorrente da criação fictícia de uma SCP, ultrapassou nesse ano o limite de 78 milhões para opção por esse regime, e mesmo assim, optou novamente pelo lucro presumido no ano-seguinte (2015), em evidente fraude à própria Lei e abuso, para novamente obter ganhos financeiros, à custa do cumprimento regular de suas obrigações tributárias.

- de outra forma possibilitou a saída de recursos da SCP PHOENIX como distribuição de lucros, portanto sem incidência de tributação, dos valores relativos ao arrendamento de direitos efetuada pelos Sócios Fundadores à PHOENIX, que deixaram de apurar e tributar o imposto de renda incidente sobre tais rendimentos.

O planejamento tributário abusivo está assim caracterizado, pois a operação teve como único objetivo contornar a norma tributária de incidência, em desfavor da

Fazenda Pública, mediante abertura desnecessária de uma SCP. Conclui-se, dessa análise, que os atos realizados tiveram como finalidade ganhos tributários ilícitos pelas partes envolvidas, carecendo de propósito negocial, caracterizando abuso do direito de auto-organização, o que torna toda a operação não oponível ao Fisco. Ao abusar do direito de auto-organização houve também fraude à lei, que se caracterizou pela alteração da correta forma de tributação dos fatos geradores ocorridos e a consequente redução no pagamento do IRPJ, da CSLL, do PIS, da COFINS e do IRPF incidente sobre o arrendamento de direitos.

Nesse caso, a teor do art. 166, VI, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando tiver por objeto fraudar lei imperativa, que é o que se observou no caso concreto. Em decorrência dessa conclusão, todos os resultados apurados na SCP PHOENIX nos anos-calendário 2014 e 2015 foram considerados resultados da PHOENIX, e tributados no lucro real trimestral, haja vista a existência de contabilidade bastante para tanto.

Do procedimento de fiscalização na pessoa física do Sr. Juarez de Oliveira Rebello

Infrações:

1. Rendimentos de Royalties (uso, fruição ou exploração de direitos) recebidos de pessoa jurídica -

Restou caracterizado o planejamento tributário abusivo, consistente na criação de uma SCP fictícia, para obter ganhos financeiros para os partícipes, em detrimento do cumprimento de suas obrigações tributárias.

O pagamento aos Sócios Fundadores de retribuição no valor fixo de US\$ 4.587 (quatro dólares norte-americanos e quinhentos e oitenta e sete milésimos) por tonelagem de material retirado da mina, enquanto houvesse atividade minerária, como contrapartida dos direitos especiais cedidos, associados com a garantia que PHOENIX se obrigou, de retorno mínimo no valor de US\$11.467.500,00 (onze milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil e quinhentos dólares norte-americanos), que equivale à retirada de 2.500.000 (dois milhões e quinhentas mil toneladas) de minério de ferro, mesmo existindo resultado negativo na SCP PHOENIX, sendo que esse valor mínimo fora garantido por Contrato de Penhor e pelo item 10.2 da Cláusula Décima que trata da dissolução, liquidação e extinção da SCP, e ainda, a não participação dos sócios fundadores nos resultados da SCP e os esclarecimentos da PHOENIX de que os Sócios Participantes queriam afastar-se das incertezas e da responsabilidade e riscos das atividades que passariam a ser desenvolvidas, no entendimento da Fiscalização, são elementos que permitiram concluir que, o que de fato ocorreu, foi uma cessão onerosa de direitos, com características típicas de uso, fruição ou exploração dos direitos especiais (royalties), camuflada por uma operação de reorganização com criação de uma SCP fictícia.

Não sendo oponível ao fisco, foi considerado nulo para fins tributários tal planejamento, em decorrência disso, todos os valores pagos aos sócios

participantes foram considerados como rendimentos de exploração dos direitos especiais, sujeito a incidência do IRPF nos termos dos arts. 1º a 3º, 7º, inciso II da Lei nº 7.713/1988, art. 22 caput, 23 caput e inciso III da Lei nº 4.506/64, arts. 37, 38 e 83 do RIR/1999, arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, arts. 1º a 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014.

[...]

Os valores pagos ao Sr. Juarez pela exploração dos direitos especiais, constantes da tabela acima reproduzida, foram objeto de lançamento de ofício na presente infração.

Os valores foram tributados de acordo com as tabelas progressivas tabelas progressivas mensais constantes do art. 1º, incisos VIII e IX da Lei nº 11.482/07.

2 – IRPF – Rendimentos de juros incidentes na venda a prazo de bens

De acordo com a Cláusula Quarta do Aditamento ao Contrato de Associação, as partes firmaram o Contrato de Compra e Venda de Quotas (fls. 319 a 331), cujo objeto foi a aquisição pela GREEN METALS e a correspondente alienação pelos Sócios Fundadores, das quotas da PHOENIX de titularidade destes.

O Sr. Juarez era titular de 40% das quotas, cujo custo de aquisição era R\$808.000,00, conforme Quarta Alteração do Contrato Social da PHOENIX (fls. 39 a 49). Tais quotas foram alienadas pelo valor de R\$800.000,00, portanto não existiu ganho de capital.

Na DIRPF relativa ao ano-calendário 2014 (fls. 1.372 a 1.391), o contribuinte informou essa operação no Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, tendo informado corretamente o custo de aquisição, mas informou incorretamente o valor de alienação (R\$819.782,27), tendo apurado ganho de capital como alienação a prazo.

A alienação foi a prazo com atualização de 100% da CDI. CDI é média da taxa de juros aplicada nas operações entre instituições financeiras com Certificados de Depósito Interbancário - CDI.

Na alienação de bens a prazo, os valores recebidos a título de juros não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, mediante recolhimento mensal obrigatório e na declaração de ajuste anual, nos termos dos arts. 1º a 3º da Lei 7.713/1988, transcritos na infração anterior, nos arts. 37 e 38 do RIR/99 transcritos na infração anterior, nos arts. 55, incisos XIV e XVI, e 123 § 6º do RIR/1999 e arts. 19 e 31 da Instrução Normativa SRF nº 84 de 11 de outubro de 2001:

[...]

Do crime contra ordem tributária

Entende a Fiscalização que a conduta do contribuinte, fartamente descrita nos Tópicos anteriores, ao participar da criação de uma SCP fictícia, para receber

valores a título de distribuição de lucros, em detrimento do cumprimento de suas obrigações de acordo com o mandamento legal, haja vista que ditos valores caracterizam rendimentos tributáveis, auferindo, pois, vantagem financeira indevida de IRPF da ordem de milhões de Reais, mediante planejamento tributário abusivo e fraude à lei, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária nos termos dos incisos I e II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90.

No entendimento desta Auditoria, também estão presentes nos fatos descritos as circunstâncias constantes dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Dessa forma, foram aplicadas as seguintes multas:

INFRAÇÃO 01 - MULTA DE 150%.

INFRAÇÃO 02 - MULTA DE 75%.

Tendo em vista a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, conforme descrito nos Tópicos anteriores, foi providenciada a Representação Fiscal para Fins Penais formalizada no Processo Administrativo Digital nº 10972.720006/2019-81, que se encontra apensado a este processo.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte, por seu representante, apresenta a impugnação da exigência de fls. 2763 a 2835. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

Protesta pela tempestividade da impugnação.

Dos Fatos

Passa a narrar como ocorreu a celebração do contrato do opção para aquisição do minério de ferro (fls.294/302) com a Empabra, em que figuraram como adquirentes o contribuinte e seu sócio Sr João.

[...]

Mencionado Contrato de Opção outorgava aos adquirentes a opção de realizar, em caráter irrevogável e irretratável, mediante a intermediação de pessoa jurídica, aquisição de finos de minério via celebração de Contrato de Compra e Venda. Conforme disposto em sua Cláusula 8.2, "*o prazo de duração do contrato de compra e venda será até a exaustão do estoque de Minério de Ferro existente ou enquanto a Empabra estiver gerando produtos sustentáveis economicamente e ambientalmente, o que ocorrer por último destes dois eventos*" (fl. 275).

Além disso, conforme disciplinado no Anexo II do instrumento, o contrato definitivo poderia envolver os finos e também hematitinha/granulado. Para os finos, foi atribuída, quando da celebração contratual, a "*exclusividade na aquisição dos já estocados e dos que vierem a ser produzidos, fruto da lavra do minério in situ*" (fl. 291).

Em 2009, em razão do aditamento feito ao Termo de Transação Civil, para além da comercialização dos finos existentes, foi possibilitada a exploração e retirada de minério necessário ao retaludamento e reconformação da área, limitado ao volume de 4 milhões de toneladas (fls. 458/461 dos autos). Assim, quando do exercício do direito de opção, definiu-se que os adquirentes teriam exclusividade sobre a venda de 2 milhões de toneladas dos finos estocados e de 2 milhões de toneladas de recursos a lavar e de todo o minério extraído na Mina Corumi, enquanto a atividade fosse viável econômica e ambientalmente.

Aponta que, nos termos do Contrato de Opção, a mencionada exclusividade restou assim definida: "direito de ser o único a adquirir o Minério de Ferro mencionado no contrato, nos preços e condições estabelecidas, vedando a Empabra e/ou Intermineração a venda do mesmo a terceiros, independentemente do preço e condições ofertadas" (fl. 263).

Diante dessas circunstâncias, após modificações ao Contrato de Opção (fls. 294/302 dos autos) para a redução dos preços e a alteração de algumas das obrigações pactuadas, o contrato definitivo de Compra e Venda de finos de minério estocados na mina foi celebrado em dezembro de 2011 (fls. 144/162 dos autos) entre Empabra e Intermineração de um lado, e Phoenix Mineração e Comércio Ltda. (empresa constituída pelo Impugnante e o Sr. João Pereira) de outro.

Em fevereiro de 2012, como forma de operacionalizar a remoção e comercialização dos finos já dispostos no local e possibilitar a futura exploração do minério *in situ*, João Henrique e Juarez, na qualidade de sócios fundadores, e a empresa SPE Ferro Phoenix S/A realizaram Contrato de Associação (fls. 303/318 dos autos).

Mencionado instrumento pretendeu definir os termos e condições aplicáveis à venda de parte das quotas da Phoenix à referida SPE Phoenix, estipulando, também, etapas para exploração e comercialização do minério de ferro.

Na sequência, em junho de 2012, a Phoenix, com sua nova composição, iniciou a retirada de minério da Mina Corumi.

A partir daí vários acontecimentos teriam levado a um nível crítico a relação negocial, entre a Green Metals e o contribuinte e seu sócio. Todavia, havendo interesse em prosseguir com a comercialização do minério, promoveram aditamento do contrato de associação, onde foi pactuada a alienação pelos sócios fundadores a Green Metals da totalidade de suas quotas. Para a formalização dessa operação, foi firmado, em mesma data, o Contrato de Compra e Venda de Quotas (fls. 319/331 dos autos).

O Aditamento estabeleceu a constituição, mediante instrumento particular específico (fls. 124/141), de sociedade em conta de participação - a SCP Phoenix - objetivando o desenvolvimento das Fases 02 e 03 para a exploração do minério de

ferro. Para tanto, figuraram como sócia ostensiva a Phoenix, com seu novo quadro societário, e como sócios participantes, João Henrique e Juarez.

Para a contribuição ao Fundo Social da SCP, os sócios participantes cederam à sócia ostensiva, em caráter irrevogável e irretratável, os direitos especiais relacionados à comercialização do minério de ferro explorado pela Empabra, o que incluía a exclusividade na aquisição de finos e a preferência na compra da hematitinha e do granulado, a utilização da logística rodoviária desenvolvida, bem como dos contratos de passagem, vide Cláusula Terceira do contrato de fl. 124, declaração acostada à fl. 250 e declaração firmada com a própria Empabra e Intermineração (doe. 10).

Dessa forma, a Phoenix, a partir de então, tornou-se legitimada a promover toda a prospecção de mercado e o contato com clientes, possibilitando a sua atuação como sócia ostensiva na SCP.

Em contrapartida, como distribuição dos resultados da SCP Phoenix, foi assegurado aos sócios participantes o equivalente à US\$4,587 por tonelada de material retirado da área do PRAD na Fase 02, proporção a ser observada também na Fase 03, caso essa viesse a ocorrer. Estipulou-se aos sócios um "Valor Mínimo Garantido"⁷ pelo desempenho da atividade na Fase 02, assegurado em Contrato de Penhor de Quotas (fls. 332/337 dos autos).

Referido valor tinha como referência um padrão de lucratividade médio, compatível com a atividade de comercialização de uma *commoditie*, como é o caso do minério de ferro, inclusive inferior ao que outras empresas do segmento apuram, e até mesmo a própria Phoenix, quando gerida pelo Impugnante e pelo Sr. João (doc. 11). Trata-se de pactuação de uso recorrente, especialmente quando o preço do bem comercializado é determinado pelo mercado (preço estabelecido "de fora pra dentro", como se costuma dizer - doc. 12) e objeto de previsão expressa na legislação societária.

Em suma, o contrato previa a distribuição de um dividendo (i) fixo (critério de determinação previsto contratualmente, com base em toneladas de minério); (ii) prioritário (deve ser distribuído à conta de lucros correntes ou reservados, em regime de preferência aos demais sócios); (iii) não cumulativo (a distribuição não será ajustada de acordo com a participação do sócio no capital social, levando-se em consideração tão somente o valor previamente fixado).

Os documentos societários disponibilizados à fiscalização fariam prova disso. O Impugnante teria assinado atas de reunião de distribuição de lucros e recebido informes de rendimento em que continha a declaração da fonte pagadora de que o valor por ele recebido tinha a natureza de lucro. Ademais, o fisco não teria apontado que tais lucros não existiram, nem que não mereçam credibilidade as informações declaradas pela fonte pagadora, aos sócios e à Receita Federal.

Dito de outro modo: o contrato previa o pagamento de dividendos; a fonte pagadora declarou ter pago dividendos; a fiscalização não impugnou o resultado

apurado, de modo que os valores recebidos pelo Impugnante devem ser presumidos pagos à conta de lucros ou de suas reservas, tal como prescreve a lei societária.

Muito embora a criação da SCP tenha por causa a legítima necessidade de segregação do risco operacional oriundo da atividade de exploração do minério, considerando, sobretudo, a debilidade do relacionamento entre sócios, e tenha sido formalmente constituída por meio de instrumento contratual próprio, entende que a Receita Federal equivocadamente teria desconsiderado a sua existência.

Os apontamentos ora trazidos somente retratam um profundo desconhecimento quanto à natureza e à finalidade jurídica das sociedades em conta de participação. Embora tragam no nome o termo "sociedade", sabe-se que não são entes providos de personalidade, não passando de meras construções contratuais, que independem de quaisquer formalidades e que podem, nos termos do art. 992, do Código Civil, ser comprovadas por todos os meios de direito.

Faltam-lhe personalidade e patrimônio próprios, razão pela qual a atividade constitutiva de seu objeto é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, que, perante terceiros, age em nome próprio, assumindo pessoal e ilimitadamente todas as obrigações incorridas. Os participantes, por sua vez, são responsáveis somente por prover os recursos necessários a esta execução. No caso, a Phoenix efetivamente comercializa o minério da Mina Corumi, e essa atribuição só se viabilizou pela cessão, em seu benefício, dos direitos especiais envolvendo a aquisição destes recursos pelo Impugnante e pelo Sr. Juarez.

Portanto, não persistem razões para que os negócios celebrados indiquem a existência da SCP, que para terceiros, repita-se, é absolutamente inexistente. Tampouco se justifica a existência de endereço físico pois sequer se trata de ente com personalidade jurídica, o que também explica o fato dos direitos terem sido repassados à Phoenix, efetiva sociedade empresarial.

Entende que o modo pelo qual a Phoenix contabiliza e dispõe seus rendimentos é questão que não diz respeito ao Impugnante, mas tão somente à própria empresa. Tanto o é que a alegada segregação de receitas para fins de economia tributária já é objeto de discussão nos autos do PTA nº 10972.720024/2018-82, processo no qual os Srs. João Henrique e Juarez não figuram como responsáveis solidários.

Como o arrendamento do direito especial para aquisição do minério foram cedidos à Phoenix em instrumento contratual plenamente válido, não haveria meios de se arrendar um direito que já não seria mais de sua titularidade. O fato de as quantias estarem vinculadas às toneladas de minério vendidas não desnatura a origem atrelada aos resultados da SCP Phoenix, pois, sem o desempenho da atividade, nenhuma tonelada seria comercializada. A fixação na forma de recebimento economicamente se justifica em razão da natureza do bem, uma *commoditie*, não existindo qualquer impedimento legal para tanto.

[...]

Mérito

Existência Jurídica da SCP Phoenix

Traça considerações a respeito das sociedades em conta de participação.

Passa a contestar os pontos que teriam levado à Fiscalização a desconsiderar a existência jurídica da SCP Phoenix.

A Phoenix atua como sócia ostensiva, executando, de modo pessoal, todas as atividades constitutivas da SCP Phoenix. Portanto, a coincidência nos objetos de ambas as entidades não representa qualquer indício de confusão entre elas. Ao contrário, não haveria meios de a Phoenix desenvolver sua função de sócia ostensiva caso suas atividades próprias não viabilizassem a efetiva comercialização dos recursos minerais. Haveria verdadeira incompatibilidade material para o desempenho do contrato de constituição da SCP. Tal circunstância também justifica a distribuição de lucros das atividades em andamento, na medida em que elas, em função do cenário negocial, tornaram-se atividades constitutivas da SCP.

Para além disso, não se observa, na legislação vigente, qualquer vedação ao exercício de funções que sejam análogas, recordando que, nos termos do art. 991, do Código Civil, "*a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo*".

As sociedades em conta de participação correspondem a meros instrumentos contratuais. Podem, de certo modo, ser consideradas verdadeiras ficções, pois, para terceiros, não existem e suas atividades são pessoalmente desempenhadas pelo sócio ostensivo. Face tais circunstâncias, a atribuição de um endereço físico é medida absolutamente impossível. Como dito, são entes desprovidos de qualquer personalidade jurídica.

Perante terceiros, a SCP será absolutamente desconhecida. Trata-se de característica inerente ao próprio instituto, que está bem delimitada nos arts. 991 e 993, do Código Civil. No caso, a ostensividade na participação da Phoenix em todos os documentos apontados decorre, justamente, do fato de ela realizar a atividade em nome próprio e sob sua exclusiva responsabilidade. Destaca-se, por fim, que a previsão contida no art. 254, III, do então Decreto nº 3.000/1999 diz respeito apenas à escrituração contábil, não se aplicando à elaboração de instrumentos contratuais.

Conforme previsão do art. 994, do Código Civil, a contribuição do sócio participante, no caso, com a cessão de direitos, constitui patrimônio especial, a ser objeto de conta específica para os negócios sociais. Denota-se pela leitura do dispositivo que, em momento algum, há a determinação de que mencionado patrimônio esteja registrado em nome da sociedade de conta de participação. Nem poderia fazê-lo.

Afinal, como já exposto, tais entidades são desprovidas de personalidade jurídica, carecendo de bens e direitos que lhes sejam próprios. Natural, portanto, que os direitos sejam cedidos a quem efetivamente executa o objeto da SCP, ou seja, a Phoenix. O Fundo Social figura, nesse sentido, não como o capital social da SCP, mas sim como uma conta individualizada, especialização que somente produzirá efeitos em relação aos sócios, tal como determinado no art. 994, § 1º, do mesmo diploma. Inclusive, por esse motivo, não há necessidade na indicação de capital social na Escrituração Contábil Digital da SCP (vide alegação de fl. 1.414).

Dito de outra maneira, a composição dos direitos e bens necessários à execução das atividades da SCP Phoenix ocorreu nos exatos termos previstos na legislação, que apenas exige a existência de *"conta de participação relativa aos negócios sociais"*. A especificação desse registro contábil, por sua vez, é amplamente reconhecida pela autoridade fiscal que colaciona planilhas com as respectivas contas (fls. 1.490/1.492 dos autos).

Na condição de sócia ostensiva, a Phoenix é responsável pela contabilização de todas as obrigações incorridas no desempenho das atividades constitutivas da SCP. O art. 254, do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos geradores, determina que tais registros, por opção do sócio ostensivo, poderão ser efetuados em seu próprio balanço patrimonial ou em livros específicos. Caso se opte pela primeira opção, *"os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação"*, demonstrando-se, de forma destacada, os resultados da SCP.

Eventual confusão patrimonial existente entre Phoenix e sua sócia, Green Metals, é questão alheia ao presente auto de infração pois diz respeito, unicamente, ao modo de atuação de empresa que não se confunde com a figura do Impugnante em questão. Trata-se, inclusive, de matéria já em discussão nos autos do PTA nº 10972.720024/2018-82. Ainda assim, a suposta infração não teria o condão de desconstituir a SCP Phoenix, criada por instrumento contratual próprio e válido, e que opera nos exatos limites pactuados.

Pelos itens expostos, resta evidente que a suposta "confusão patrimonial" apontada pela autoridade autuante não passa, em verdade, de uma "confusão mental" quanto à própria natureza jurídica atribuída às sociedades em conta de participação.

Da ausência de confusão patrimonial e de planejamento abusivo na constituição da SCP. Discussão quanto à apuração do Imposto de Renda da Phoenix adstrita ao PTA nº 10972.720024/2018-82 (Impugnante e Sr. Juarez não arrolados como responsáveis tributários).

Inicialmente, importante ressaltar que a maneira pela qual a Phoenix dispõe de suas receitas para fins de apuração do Imposto de Renda é matéria diversa à presente discussão. As operações empregadas pela empresa, no âmbito de sua própria contabilização, e mesmo a atuação de sua sócia, Green Metals, é tema

tratado nos autos do PTA nº 10972.720024/2018-82, como bem reconhecido pelo Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.508).

Nesse processo, o Impugnante e o Sr. Juarez sequer foram arrolados como responsáveis tributários, fato que os exclui dessas infrações e, de plano, indica que a Receita Federal reconhece a limitação na responsabilização de ambos. Dito de outra maneira, a ausência de qualquer corresponsabilização se dá porque, fática e juridicamente, a SCP Phoenix existe e, sendo o caso, seus sócios participantes não podem ser responsabilizados por obrigações assumidas pessoal e ilimitadamente pelo sócio ostensivo, isto é, pela própria Phoenix.

A autoridade fiscal, no auto de infração ora analisado, chega a mencionar que os Srs. João Henrique e Juarez poderiam ser efetivamente responsabilizados pela alegada segregação de receitas procedida pela Phoenix, mesmo na condição de sócios participantes. Para tanto, aponta-se para a previsão contida na Cláusula Quinta do Instrumento Particular de Constituição da SCP, que a eles garante *"completo e irrestrito acesso a todas as informações relacionadas à condução dos negócios da SCP Phoenix, bem como às instalações e atividades operacionais, incluindo o acompanhamento das pesagens de material retirado da Área do PRAD, sem qualquer limitação [...]"* (fl. 130).

Ocorre que referido dispositivo não representa uma obrigação, mas uma faculdade atribuída aos sócios participantes. Para além disso, nos termos do art. 993, parágrafo único, do Código Civil, *"sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier"* (sem destaques no original). Não se trata, portanto, de uma espécie de obrigação atribuída às pessoas físicas, como pretende fazer crer a fiscalização, mas sim de direito, que poderá ou não ser exercido no âmbito da liberalidade de cada uma das partes.

Ora, se no exercício de um direito que lhe é facultado, qual seja, o de fiscalização da SCP, o sócio participante não será responsabilizado, com muito menos razão o será quando esta prerrogativa sequer venha a ser exercida. Qualquer nexo de causalidade que, porventura, ocorresse entre os atos dos sócios participantes e do sócio ostensivo se encontra afastado.

Muito embora as operações empreendidas pela Phoenix e sua sócia, Green Metals não sejam pertinentes a esta defesa, necessário esclarecer que os negócios jurídicos pactuados pelas mencionadas empresas, em conjunto com os Srs. João Henrique e Juarez, não desnaturam a legítima constituição da SCP Phoenix, sobretudo para fins de distribuição de seus lucros. A criação da SCP não representa, por si só, fraude à lei, tampouco utilização de negócios jurídicos indiretos.

Não seria abusivo o planejamento tributário que tenha sido perpetrado, unicamente, para reduzir ou postergar a carga tributária. A ausência de motivação

extratributária não tem o condão de, isoladamente, justificar a desconsideração ou requalificação de atos ou negócios jurídicos.

Em hipótese alguma, o Impugnante teria empreendido um planejamento tributário passível de desconsideração.

A fiscalização não menciona, em momento algum, a prática de simulação. Destarte, pode-se afirmar que, mesmo na perspectiva fiscal, a existência das operações empreendidas não são contestadas. Houve, concretamente, a constituição de uma SCP, não se questionando o *quantum* auferido pelo desempenho de seu objeto contratual.

Para além disso, a indicação de fraude à lei associada a negócios jurídicos indiretos aponta para duas atecnicidades jurídicas. Primeiramente, embora sejam irregularidades relativas à validade dos negócios jurídicos, são institutos diversos, que não se confundem. De todo modo, a menção à fraude, por si só, já é capaz de gerar a nulidade do presente auto de infração.

Isto porque, no campo do Direito Tributário, a aplicação desse vício para fins de desclassificação dos resultados fiscais padece de previsão legal. Não há, no Código Tributário Nacional, quaisquer dispositivos que prevejam a fraude à lei como circunstância apta à requalificação de uma operação. Nem se alegue que o disposto no art. 116, parágrafo único, desse mesmo diploma assim permitiria, pois ele diz respeito a casos de dissimulação, vinculados, portanto, à vício de existência (e não de validade) de um negócio jurídico, em um contexto ante evasivo (e não antielisivo). Esse dispositivo, tampouco, poderia ser aplicado, pois requer a edição de lei ordinária para a sua regulamentação, o que ainda não ocorreu.

Há, dessa maneira, verdadeira limitação formal, que macula a fundamentação deduzida no Termo de Verificação Fiscal. Todavia, mesmo materialmente, a aplicação de tal instituto à seara tributária encontra óbices. Há fraude à lei quando a parte se subtrai à aplicação de determinado preceito normativo, mas, ao mesmo tempo, realiza o interesse que por ele é proibido. A fraude em questão não se confunde com simulação, pois, aqui, o negócio é sério e verdadeiro, muito embora a finalidade seja descumprir, de forma oblíqua, uma norma.

Em outras palavras, *"o indivíduo pratica um ato que, aparentemente, é permitido por uma norma ('norma de cobertura'), mas que acaba tendo como resultado prático a conduta ou o estado de coisas que descumpra a obrigação ou proibição imposta por outra norma ('norma defraudada')"*. Para a caracterização desse vício, requer-se a existência de uma norma dispositiva que, *prima facie*, permite determinada conduta; uma norma cogente, que obriga ou proíbe certo comportamento e um agente que atua nos limites do que é permitido, mas acaba produzindo um dano injustificado ou um benefício indevido.

Todavia, no âmbito tributário, apenas prevalecem normas cogentes que vinculam o surgimento do dever de pagar tributos à ocorrência de determinados pressupostos táticos. Significa dizer que *"as normas tributárias são normas*

*hipotéticas de conduta, ou seja, normas que determinam uma consequência a partir da realização dos fatos economicamente relevantes e tipificados pelo legislador, sendo que a realização desses fatos está inspirada na regra de autonomia privada*¹²⁸.

Conclui-se que a imperatividade das normas a qual a fraude à lei faz alusão só existe, no Direito Tributário, após a realização do fato gerador, e não antes. Por esse motivo, há um entrave para aplicação desta figura no combate ao planejamento tributário abusivo.

Ainda que não houvesse quaisquer limitações formais e materiais à caracterização dessa irregularidade, as operações empreendidas pelo Impugnante não levam ao descumprimento de uma obrigação imposta por lei, tampouco configuram violação à determinada proibição.

Ao contrário. A constituição da SCP Phoenix ocorreu nos exatos termos dispostos na legislação pertinente, fato que pode ser facilmente comprovado pelo instrumento particular acostado às fls. 124/141 dos autos. Não seria uma artificialidade concebida pelos Srs. João Henrique e Juarez e pela Phoenix, na medida em que os engenheiros, na qualidade de sócios participantes, efetivamente cederam direitos especiais para que as atividades constitutivas da SCP pudessem ser executadas, tal como previsto no art. 993, do Código Civil. A Phoenix, por sua vez, na condição de sócia ostensiva, desempenha tais tarefas de forma pessoal e ilimitada, em estrita observância ao art. 991, do mesmo diploma.

Veja-se que, nessa estrutura, as partes não desrepeitam as disposições legais, tampouco agem à revelia da lei. Os resultados auferidos e distribuídos aos sócios participantes não podem, desse modo, ser reclassificados como arrendamento de direitos pois são frutos da legítima execução do objeto contratual.

Esclarecido esse ponto, cabe destacar, por fim, a não realização de quaisquer negócios jurídicos indiretos para obtenção de vantagens tributárias.

A criação da SCP Phoenix se deu em um contexto no qual a relação negocial entre as partes estava consideradamente fragilizada. No entanto, em que pese a ausência de *affectio societatis*, era interesse comum prosseguir com a comercialização do minério de ferro da Mina Corumi, tarefa essa que demandava esforços de ambos os lados. Enquanto os Srs. João Henrique e Juarez eram titulares dos direitos especiais envolvendo a venda de tais recursos, a Phoenix contava com a estrutura que permitia a execução dessas tarefas.

Nesse sentido, a constituição dessa sociedade em conta de participação revelou alternativa contratual apta ao atendimento de ambas as intenções. Os motivos aqui delineados, por figurarem causas abstratas, não apresentam repercussões jurídicas em razão de sua subjetividade. Todavia, caso fossem integrados ao conteúdo negocial, assumindo-se como motivos determinantes, não teriam o condão de tornar nula a criação e operacionalização da SCP, pois não denotam

qualquer ilicitude (vide previsão do art. 166, III, do Código Civil) ou mesmo atipicidade.

Tratando-se, agora, das causas concretas que permearam o negócio jurídico em questão, estas atendem aos resultados econômico-sociais almejados pelas partes. Para a mitigação dos riscos atinentes à estrutura societária, o Impugnante e o Sr. Juarez, atuando como sócios participantes, cederam à Phoenix os direitos especiais para aquisição de minério de ferro da Mina Corumi, recebendo, em contrapartida, respectiva parcela nos resultados auferidos com a atividade.

A Phoenix, por outro lado, na condição de sócia ostensiva e aproveitando-se dos direitos que lhe foram cedidos, exerce o objeto constitutivo da SCP, mas se responsabiliza em nome próprio por toda e qualquer obrigação advinda dessa execução. Tal estrutura permite que, para terceiros, a sociedade em conta de participação permaneça inexistente, atingindo, desse modo, suas finalidades jurídicas (segregação dos riscos operacionais).

Em se tratando das causas típicas (concretas) associadas aos contratos de SCP, o CARF entende que deva haver o fortalecimento do empreendimento realizado pelo sócio ostensivo e a repartição dos resultados entre ambas as categorias de sócios.

Nesse caso, houve uma subversão daquilo que se pode considerar causa legítima à estruturação de uma SCP, fato que conduziu à desconsideração das operações. Afinal, ao sócio participante seria vedada toda e qualquer atuação direta na execução da atividade, cabendo-lhe, apenas, aportar recursos e usufruir dos resultados econômicos dela advindos.

Diante dessas limitações e restando bem demarcado o modo pelo qual a SCP Phoenix se estruturou e projetou a consecução de seus objetos, não persistem razões para que a autoridade fiscal desconsidere a sua constituição e requalifique os rendimentos recebidos pelos seus sócios. Mesmo na sistemática dos negócios indiretos, as causas que impulsionaram as operações realizadas correspondem a finalidades típicas.

Com base no exposto, afastada a ocorrência de planejamento tributário abusivo, conclui-se que as quantias recebidas pelos sócios participantes, cujos valores a autoridade fiscal sequer contesta, não podem receber tratamento jurídico diverso daquele já conferido pelo Impugnante. Não se trata de remuneração pelo arrendamento de direitos, tratados pela fiscalização como *"pagamento pelo uso, fruição e exploração dos direitos especiais"* (fl. 1.427).

Efetiva distribuição de lucros: adequação da vinculação dos valores à tonelada de minério de ferro. Impossibilidade de reclassificação como arrendamento de direitos.

Os recebimentos em questão decorrem diretamente da execução das atividades relacionadas à sociedade em conta de participação, legalmente constituída e plenamente válida, razão pela qual não prevalecem motivos para a tributação

desses montantes como se *royalties* fossem. Como atestado pela autoridade fiscal em diversas ocasiões, e retratado na declaração acostada à fl. 250 dos autos, os direitos que dão origem à discussão foram cedidos à Phoenix pelos Srs. João Henrique e Juarez. Nessa seara, totalmente descabido o entendimento fiscal pela remuneração dos engenheiros pelo uso e exploração de direitos dos quais não são titulares.

Afinal, é da redação do próprio contrato que os dividendos dependeriam diretamente das toneladas de minério de ferro efetivamente vendidas, o que indica vinculação estrita e imediata com os resultados da SCP em dado exercício fiscal.

Em resumo, a avença previa a distribuição de um dividendo (i) fixo (critério de determinação estipulado contratualmente, com base em toneladas de minério); (ii) prioritário (deve ser distribuído à conta de lucros correntes ou reservados, em regime de preferência aos demais sócios); (iii) não cumulativo (a distribuição não será ajustada de acordo com a participação do sócio no capital social, levando-se em consideração tão somente o valor previamente fixado).

A natureza de dividendos atribuída a essas importâncias não pode ser descaracterizada em razão da opção pela fixação de valores mínimos para o seu recebimento, como buscou o agente fiscal. Não há qualquer ilegalidade na forma adotada pelo Impugnante.

Os documentos societários acostados aos autos fazem prova da efetiva distribuição de dividendos. Com efeito, o Impugnante assinou atas de reunião de distribuição de lucros e recebeu informes de rendimento em que continha a declaração da fonte pagadora de que o valor por ele recebido tinha a natureza de lucro. Ademais, é de extrema importância verificar que não há na autuação qualquer questionamento relativo à existência de lucros e à credibilidade das informações declaradas pela fonte pagadora, aos sócios e à Receita Federal.

Em outras palavras, o contrato previa o pagamento de dividendos; a fonte pagadora declarou ter pago dividendos; o fisco não impugnou o resultado apurado; de modo que os valores recebidos pelo Impugnante devem ser presumidos pagos à conta de lucros ou de suas reservas, tal como prescreve a lei societária.

Necessário esclarecer, ainda, que tal estipulação é medida perfeitamente justificável diante do contexto que permeou a venda de quotas da Phoenix e a posterior constituição da SCP. Como já apontado, havia verdadeiro (e insustentável) desgaste societário, de modo que a relação entre as partes encontrava-se totalmente debilitada. Faltava-lhes a confiança necessária à compactuação das obrigações, fato que explica a própria opção pela SCP.

Nessa perspectiva, a determinação dos dividendos em patamares fixos, prioritários e não-cumulativos funcionou como meio de se equalizar, previamente, o conteúdo negocial, eliminando eventuais situações de conflito,

sobretudo quanto aos critérios de apuração do lucro. Dito de outra maneira, a fixação em si representou alternativa a futuras deliberações que se tornassem necessárias no curso da execução do contrato, em especial sobre a lucratividade de seu objeto, o que, naturalmente, poderia ocasionar novos atritos, na já fragilizada relação entre as partes.

Assim, análise dos negócios jurídicos celebrados deve levar em consideração a precariedade desse relacionamento, que carecia de confiabilidade e de *affectio societatis*. A escolha do Impugnante e do Sr. Juarez foi, sempre que possível, por estruturas que permitissem um menor contato com os demais envolvidos, prezando apenas pelo prosseguimento da comercialização do minério, atividade que, até então, mostrava-se bastante lucrativa.

Dessa feita, inexistem elementos que autorizem a reclassificação dos valores distribuídos ao Impugnante de dividendos para *royalties*. O fato de ser fixo não descaracteriza, como pretende a fiscalização, a sua natureza. A propósito, a própria Lei nº 6.404/1976, em diversos dispositivos, trata dos dividendos fixos, sem lhes impor qualquer vedação. De modo que é defeso à fiscalização restringir a forma de organização da atividade empresarial na definição da melhor forma de distribuição dos lucros.

A legalidade do uso do dividendo fixo também pode ser verificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Consoante demonstrado, reconhecendo a particularidade da situação e o interesse em prosseguir com a comercialização do minério da Mina Corumi, mas cientes de que a relação comercial havia atingido nível crítico, João Henrique, Juarez e Green Metals, então sócios da Phoenix, promoveram a constituição da SCP, com a pactuação de distribuição de lucros por meio de dividendo fixo, o que desemcumbia as partes de qualquer ingerência futura na sua forma de apuração. Nesse contexto, plenamente justificada a eleição da SCP e dos dividendos fixos para a manutenção da atividade de extração do minério, que, até então, mostrava-se economicamente vantajosa para os envolvidos.

A estipulação do valor de US\$4,587 por tonelada de minério de ferro vendido pela SCP e a própria definição de um "Valor Mínimo Garantido" à execução da Fase 02, vide Contrato de Penhor de Quotas (fls. 332/337 dos autos), tinham como referência um padrão de lucratividade médio, compatível com a atividade de comercialização de uma *commoditie*, cujo preço costuma ser estabelecido pelo mercado, em uma sistemática de "fora para dentro".

Essa quantia, inclusive, era inferior àquela praticada por outras empresas do segmento, e até mesmo ao lucro apurado quando a venda do minério de ferro da Mina Corumi era operacionalizada, exclusivamente, pela Phoenix, sob a gerência compartilhada com o Impugnante e com o Sr. Juarez.

Apenas para retratar que a fixação nesses patamares representava uma escolha econômica vinculada à lucratividade esperada para a atividade, cita-se como

exemplo a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da Phoenix para o ano-calendário de 2013 (doc. 11, *cit.*). Nesse período, foram comercializadas 682.965 toneladas de minério de ferro, chegando-se a um lucro líquido de R\$ 12.848.006,78. Ou seja, em 2013, a Phoenix obteve para cada tonelada de minério comercializada a quantia de US\$8,721.

Por sua vez, quando da constituição da SCP Phoenix em 10/02/2014, para a determinação dos dividendos a serem distribuídos aos sócios participantes, o montante foi reduzido para US\$4,587, o que representa 53% dos valores anteriormente praticados para a mesma atividade. Nesta mesma ocasião, cumpre destacar, o preço do minério de ferro (62% Fe) no Mercado Internacional era de US\$120.00 por tonelada em porto no norte da China, conforme informativo Platts anexo (doc. 12, *cit.*).

Muito embora as quantias tenham sido menores, veja-se que os valores fixados por tonelada vendida levam em consideração a margem de lucro mínima que se espera para atividade de exploração de minério de ferro, tomando por base as determinações de mercado. Nesse ponto, importante ressaltar que tal estipulação também reflete o fato de que o Impugnante e o Sr. Juarez, na condição de sócios participantes de uma SCP recém constituída, não mais influiriam na administração da atividade em si, não podendo assegurar os mesmos resultados.

Demais disso, impende ressaltar que ao estabelecer o pagamento dos dividendos por intermédio dos dividendos fixos, o Impugnante incorreu nos riscos da atividade, tanto que, inexistente o lucro em um dado momento da operação, os valores não mais foram distribuídos. Verifica-se, pois, a materialização do risco da atividade.

Impossibilidade de tributação dos juros na compra e venda das quotas da Phoenix: inexistência de acréscimo patrimonial; não incidência do IRPF no principal; vinculação da sorte do acessório à do principal. Alternativamente: matéria diversa do procedimento fiscal em referência.

No que diz respeito à cobrança efetuada pelo fisco quanto aos juros incidentes sobre a venda a prazo das quotas da Phoenix pelo Impugnante e pelo Sr. Juarez para Green Metals, por meio do Contrato de Compra e Venda de Quotas (fls. 319/331 dos autos), melhor sorte não assiste à autuação.

Isso porque, nos termos postos pela própria fiscalização (fls. 1.517), o custo da aquisição das quotas em questão foi superior ao de sua alienação: custo de aquisição foi de R\$808.000,00 enquanto o de alienação perfaz a quantia de R\$800.000,00. Do simples confronto dos valores envolvidos na operação, tem-se que a alienação das quotas não ensejou, em favor do Impugnante, acréscimo patrimonial, e, por conseguinte, não configurou ganho de capital.

O exame da transação demonstra que, para além de não ter havido ganho de capital, o Impugnante, ao vender sua parte das quotas, incorreu em prejuízo, pois a vendeu por valor inferior ao seu custo de aquisição.

Delineada a realidade fática dos autos, diante da constatação de inexistência de ganho de capital na compra e venda das quotas pelo Impugnante, não há se falar em configuração do fato gerador apto a ensejar a cobrança do Imposto de Renda. Partindo dessa premissa, corroborada pela autoridade responsável pelo lançamento em referência, os acessórios da operação igualmente não se sujeitam à tributação, posto que acompanham a sorte do principal. Esse é o entendimento do CARF.

Nessa linha, considerando a não tributação da verba principal, diante da inexistência de acréscimo patrimonial na alienação das quotas, e, por consequência, da não incidência do IRPF, a atualização dos valores de compra e venda, igualmente, não deve ser tributada, em razão da sua natureza acessória, que implica na observância da sorte do principal: não incidência do IRPF.

Não obstante, ainda que não se entenda pela não configuração do fato gerador do Imposto, o que se admite em atenção ao princípio da eventualidade, ainda assim as quantias atinentes à atualização das parcelas não podem ser cobradas por meio do presente lançamento.

É que o procedimento fiscalizatório que deu ensejo ao lançamento em referência é adstrito à tributação dos valores advindos da fruição e exploração dos direitos especiais na comercialização de minério de ferro na Mina Corumi. Mais especificamente, a autuação tem como único objeto, frente ao Impugnante, a natureza atribuída aos rendimentos recebidos pelas pessoas físicas no âmbito da SCP Phoenix. Isso porque, como visto, para a autoridade fazendária, tais quantias não representariam distribuição de dividendos, mas sim uma espécie de arrendamento do direito especial para aquisição do minério ora tratado como *royalties*.

Com efeito, o escopo do procedimento não comporta demais eventos que não a comercialização do minério, ocorridos paralelamente à venda do minério. Assim sendo, a compra e venda das quotas da Phoenix é alheia ao âmbito da fiscalização, de modo que eventual crédito tributário dela resultante deveria ter sido objeto de procedimento fiscal e lançamento próprios, para que sejam observados o contraditório e a ampla defesa em sua constituição. De modo contrário, configurada a nulidade da cobrança, na medida em que afronta o contraditório e a ampla defesa do contribuinte.

Dessa forma, seja pela não incidência do IRPF na verba principal, que acarreta a não incidência do Imposto no acessório, seja pela nulidade do lançamento ao exigir crédito tributário que extrapola o seu procedimento fiscal originário, a tributação dos juros não merece prosperar.

SUBSIDIARIAMENTE: INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO. DESQUALIFICAÇÃO DE 150%.

A criação da SCP Phoenix se deu em um contexto no qual a relação negocial entre as partes estava consideradamente fragilizada. No entanto, em que pese a

ausência de *affectio societatis*, era interesse comum prosseguir com a comercialização do minério de ferro da Mina Corumi, tarefa essa que demandava esforços de ambos os lados. Enquanto os Srs. João Henrique e Juarez eram titulares dos direitos especiais envolvendo a venda de tais recursos, a Phoenix contava com a estrutura que permitia a execução dessas tarefas. Nesse sentido, a constituição dessa sociedade em conta de participação revelou alternativa contratual apta ao atendimento de ambas as intenções, diante da debilidade do relacionamento dos sócios.

As operações empreendidas pelo Impugnante não acarretaram o descumprimento de qualquer obrigação imposta por lei, posto que a constituição da SCP Phoenix ocorreu nos exatos termos dispostos na legislação pertinente, não sendo uma artificialidade concebida pelos Srs. João Henrique e Juarez e pela Phoenix, na medida em que os engenheiros, na qualidade de sócios participantes, efetivamente cederam direitos especiais para que as atividades constitutivas da SCP pudessem ser executadas, tal como previsto no art. 993, do Código Civil. A Phoenix, por sua vez, na condição de sócia ostensiva, desempenhou as tarefas de forma pessoal e ilimitada, em estrita observância ao art. 991, do mesmo diploma.

Portanto, ainda que se entenda pela descaracterização da natureza dos dividendos recebidos pelo Impugnante, não se pode permitir a aplicação da multa qualificada, já que inexistentes os elementos que a autorizam - sonegação, fraude e conluio.

Cumprе salientar que o fisco não cuidou de qualificar as supostas infrações cometidas pelo Impugnante em um dos itens do arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, acima citados. Apenas alegou, genericamente, e com base no errôneo entendimento de que o fato de a SCP ser uma ficção ensejaria irregularidade, que os fatos se subsumiriam à previsão contida nesses dispositivos

A sonegação, a fraude e o conluio, pressupostos para a qualificação da multa de ofício, são assuntos seríssimos pelas consequências que acarretam, principalmente por caracterizarem conduta criminosa, e exigem rigor técnico e cautela para que possam ser imputadas às pessoas, mormente em matéria tributária. Desse modo, é imprescindível que o fisco elucide, com precisão, as condutas do contribuinte que permitiriam a sua aplicação, com a demonstração do elemento doloso.

A fiscalização não enquadrou as condutas do Impugnante nos tipos dolosos citados acima, baseando a qualificação da multa com fulcro no seu errôneo entendimento de que a constituição da SCP, por possuir natureza fictícia, teria ocorrido em desrespeito à legislação.

Segundo já esclarecido, a SCP é espécie de "contrato de participação", que possui existência jurídica, mas não personalidade jurídica e patrimônio próprios, de modo que o seu sócio ostensivo é quem exerce, em seu nome, a atividade de seu objeto. Perante terceiros, então, a SCP é oculta/inexistente. Todavia, a despeito de ter adotado posicionamento que contraria a lei e a doutrina, o fisco sequer

cuidou de individualizar a conduta do Impugnante que justificaria a majoração da multa.

Mais uma vez, é imperioso frisar que as alegações do fisco consistentes em suposta confusão patrimonial entre SCP Phoenix, Phoenix, e sua sócia, Green Metals e realização de planejamento tributário para segregação de resultados e distribuição de quantias isentas de tributação, são matérias diversas à presente discussão. As operações empregadas pela empresa, no âmbito de sua própria contabilização, e mesmo a atuação de sua sócia, Green Metals, é tema tratado nos autos do PTA nº 10972.720024/2018-82, como já elucidado e reconhecido pelo Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.508).

Nesse processo, o Impugnante e o Sr. Juarez sequer foram arrolados como responsáveis tributários, fato que os exclui dessas infrações e, de plano, indica que a Receita Federal reconhece a limitação na responsabilização de ambos. Dito de outra maneira, a ausência de qualquer corresponsabilização se dá pois, fática e juridicamente, a SCP Phoenix existe e, sendo o caso, seus sócios participantes não podem ser responsabilizados por obrigações assumidas pessoal e ilimitadamente pelo sócio ostensivo, isto é, pela própria Phoenix.

Com isso se quer frisar que a licitude das condutas do Impugnante na constituição da SCP independe da ocorrência ou não de planejamento tributário abusivo e/ou confusão patrimonial pela Phoenix, o que, como ressaltado nos parágrafos antecedentes são temas tratados no âmbito de outro PTA.

Além de a multa de 150% sobre o valor das contribuições supostamente não recolhidas ter feição confiscatória e ser totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, o que, há muito foi assentado pela doutrina e jurisprudência, não há como se falar em evidente fraude ou dolo a ensejar a qualificação da penalidade, no caso concreto.

Afirma ser o entendimento do Carf nesse sentido e transcreve decisões.

Pelo exposto, em consonância com os critérios legais e jurisprudenciais para aplicação da multa qualificada, resta que o termo de verificação fiscal não apresenta quaisquer provas que apontem a prática das infrações descriminadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/1964, tampouco havendo constatação do dolo, motivo pelo qual, ainda que se mantenha o presente lançamento, deve ser afastada a penalidade à razão de 150%.

DOS PEDIDOS

Ao final requer:

- (a) em sede de prejudicial de mérito, a extinção do crédito tributário alcançado pelos efeitos da decadência: março/2014;
- (b) seja desconstituído o lançamento efetuado no auto de infração em epígrafe, com a consequente extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, IX, do CTN;

(c) alternativamente, a exclusão da qualificação da multa de ofício, aplicada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996;

(d) por fim, requer sejam os presentes autos reunidos e julgados em conjunto com o PTA nº 10972.720001/2019-59, em razão da identidade de fato e de direito, como forma de evitar eventuais decisões conflitantes.

O presente processo foi encaminhado em diligência (fls.1640/1641) para a Delegacia de origem informar o resultado da diligência efetuada no processo fiscal nº 10972.720024/2018-82 e, se as alterações, porventura implementadas no referido processo fiscal, resultariam em alteração no auto de infração constante do presente processo, uma que ficou evidenciado no Termo de Verificação Fiscal que o resultado do julgamento do processo referente à sócia ostensiva, Phoenix Mineração e Comércio Ltda poderia afetar o deslinde do presente processo.

Após a realização da diligência, os autos retornaram para julgamento, com informação de que as alterações implementadas no processo relativo à sócia ostensiva não resultaram em qualquer alteração no presente lançamento (fls.1644).

Tendo em vista o disposto na Portaria nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013) e art.2º da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013) e conforme definição da Coordenação-Geral de contencioso administrativo e judicial da RFB, o presente e-processo foi encaminhado para esta DRJ/POA/RS para julgamento.

(grifo no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.645 a 1.703):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO. No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual e tendo havido a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados a partir da data do fato gerador do imposto de renda, que ocorre no dia 31 de

dezembro de ano-calendário, restando incabível a possibilidade de decadência parcial, em bases mensais, dentro de cada exercício.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS/DIVIDENDOS ISENTOS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DESCONSIDERAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO PARA FINS FISCAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - RENDIMENTOS DE ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Procede o lançamento realizado a partir da desconSIDERAÇÃO para fins fiscais realizada pela autoridade fiscal, uma vez comprovada de forma robusta a existência de planejamento tributário abusivo com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento dos tributos. Afastada a distribuição isenta de lucros/dividendos, devem ser tributados os rendimentos recebidos.

GANHO DE CAPITAL. VALORES RECEBIDOS PARCELADAMENTE. REAJUSTE DE PARCELAS.

Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja a sua designação, não compõem o valor de alienação na operação do ganho de capital, devendo ser tributada à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e as decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

MULTA QUALIFICADA. Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a aplicação da penalidade de 150%

Impugnação Improcedente

(grifo no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, aditando documentos e ratificando os argumentos já dispostos na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.711 a 1.758):

1. Contextualiza os fatos e discorre acerca da autuação, aí se incluindo tanto os pedidos para a manutenção de sigilo quanto à documentação anexada tratando da “coisa julgada material” como para julgamento conjunto com o processo nº 10972.720001/2019-59.

2. Salienta vinculação deste Conselho à coisa julgada material em sentença arbitral.

3. Defende a inocorrência das reportadas omissões de rendimentos (royalties e juros).

4. Subsidiariamente, requer o afastamento da multa qualificada.

5. Aponta precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias perfilhados à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 21/7/2021 (processo digital, fl. 1.708), e a peça recursal foi interposta em 18/8/2021 (processo digital, fl. 1.709), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Sigilo documental

Os documentos acostados aos autos somente são acessados pelos servidores com atribuição de praticar ato determinado, assim como o próprio contribuinte ou terceiro por ele autorizado. Logo, preservada estará a manutenção de sigilo quanto à documentação anexada tratando da “coisa julgada material”.

Julgamento conjunto

Igualmente, rejeita-se o pleito do Recorrente no sentido deste ser julgado conjuntamente com o processo nº 10972.720001/2019-59, pois, além do julgamento de um ao outro não prejudicar e vice-versa, este último sequer ainda foi distribuído para relatar. Assim, não

seria razoável sobrestar dito julgamento sob a perspectiva de uma suposta conexão, ainda não confirmada.

Vinculação a sentença arbitral

A sentença arbitral tem os efeitos da decisão judicial, traduzindo coisa julgada tão somente entre as partes e seus sucessores, consoante prescreve o art. 31 da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, *verbis*:

Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

Nesse pressuposto, não há que se falar em vinculação material deste Conselho ao decidido no reportado tribunal arbitral, entendimento também pacificado pela Receita Federal do Brasil quando tratou da pensão alimentícia decorrente de sentença arbitral por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 3, de 8 de fevereiro de 2012, nestes termos:

6.2. A seguir, passa-se a analisar a pensão alimentícia decorrente de sentença arbitral, diante da legislação do IRPF.

6.2.1. Segundo o disposto na Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, que dispõe sobre a arbitragem, esta se presta a dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis (art. 1º). E ainda, conforme preceitua o constante no art. 31 do referido mandamento legal, a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

6.2.2. Percebe-se pelos mencionados dispositivos, além do aspecto do alcance restritivo aos direitos patrimoniais, algo, talvez, com maior relevância, para a análise presente, que vem a ser o de que a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença judicial. A relevância se mostra presente, principalmente, ao se observar e comparar esse dispositivo com a regra imposta pelo que dispõem os já mencionados arts. 4º, inciso II, e 8º, inciso II, alínea “f”, ambos da Lei nº 9.250, de 1995, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

[...]

6.2.4. Desse modo, a regra tributária determina, como norma específica, de modo expresso, quais casos (nominando-os) pretende possibilitar a dedução da base de cálculo do IRPF, em relação às importâncias pagas a título de pensão alimentícia ou a título de prestação de alimentos provisionais em face das normas do Direito de Família, que são especificamente àqueles previstos nos arts. 4º, inciso II, e 8º, inciso II, alínea “f”, ambos da Lei nº 9.250, de 1995. Assim, evidentemente, por não estar ali prevista a situação envolvendo as importâncias pagas a título de pensão alimentícia decorrentes de sentença arbitral, não há que se considerar que tal possibilidade propiciaria, também, a referida dedução, ainda que haja previsão de que a sentença arbitral produz mesmo efeito da decisão judicial (art.

31 da Lei nº 9.307, de 1996), por total ausência de condição expressa na norma tributária que pudesse fundamentar tal possibilidade.

Visto desta forma, afasta-se dita pretensão preliminar, porquanto sem fundamento legal.

Mérito

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos dos precedentes jurisprudenciais que o Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]
- [...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação

dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Retroatividade benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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

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

[...]

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

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos (processo digital, fls. 1.684 a 1.703):

Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica – Rendimentos de Royalties (uso, fruição e exploração de direitos) recebidos de Pessoa Jurídica

Apurou a Fiscalização que restou caracterizado planejamento tributário abusivo, consistente na criação de uma SCP fictícia, para obter ganhos financeiros para os partícipes, em detrimento do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Não sendo oponível ao fisco, considerou nulo para fins tributários tal planejamento, em decorrência disso, todos os valores pagos aos sócios participantes foram considerados como rendimentos de exploração dos direitos especiais, sujeito a incidência do IRPF nos termos dos arts. 1º a 3º, 7º, inciso II da Lei nº 7.713/1988, art. 22 caput, 23 caput e inciso III da Lei nº 4.506/64, arts. 37, 38 e 83 do RIR/1999, arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, arts. 1º a 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014.

O contribuinte discorda desse entendimento, defendendo a efetiva e válida existência/criação da SCP Phoenix.

O citado planejamento tributário abusivo foi amplamente discutido e analisado pela 5ª Turma de Julgamento desta DRJ 10 por meio do Acórdão nº 110-004.746,

de 06 de maio de 2021 referente ao processo nº 19072.720024/2018-82, onde foi atuada a sócia ostensiva, Phoenix Mineração e Comércio Ltda, da SCP Phoenix.

Assim, transcrevo abaixo, a parte do voto que abordou a questão, a qual adoto como minhas razões de decidir, que concluiu, por unanimidade, que houve planejamento tributário abusivo, não subsistindo a distribuição isenta de lucros, conforme defendido pelo contribuinte:

MÉRITO

1.2.1. Introdução

A ação fiscal concluiu que a atuada PHOENIX, de forma dolosa, concebeu planejamento tributário abusivo. Tal planejamento tinha como objetivo criar uma Sociedade em Conta de Participação, chamada SCP Phoenix, transferir a receita de empresa preexistente, que já realizava esta atividade, para a sociedade recentemente criada, e ato contínuo optar pelo lucro presumido. Os procedimentos engendrados teriam como finalidade última a redução ilícita dos pagamentos de tributos federais.

Ao analisar tal situação a autoridade fiscal chegou a uma série de conclusões acerca da constituição da SCP, que cristalizaram a hipótese planejamento tributário abusivo, destinado a proporcionar ganhos financeiros para os partícipes, em detrimento de suas obrigações tributárias.

A seguir analisa-se as conclusões a que a fiscalização chegou e as ponderações da impugnante sobre elas, com o intuito de verificar a higidez do lançamento ou a procedência da impugnação.

1.2.2. Inexistência do propósito negocial (conclusões nº 1 e 2 do TVF).

Conclui a autoridade que não existia nenhum novo negócio, nenhum novo objeto e nenhuma nova atividade que justificasse a criação da SCP PHOENIX. As atividades constantes do objeto da SCP PHOENIX (desenvolvimento e exploração da “FASE 2” e da “FASE 3”), já faziam parte do objeto da PHOENIX constante do Contrato de Associação. A conclusão acima baseou-se nas disposições do contrato de associação (fls. 353 a 368) entre os “sócios fundadores” e a, então, SPE FERRO PHOENIX (antiga denominação da GREEN METALS). Neste contrato (cláusula segunda, fl. 2.733) já havia disposições para levar adiante as operações PHOENIX/EMPABRA, desdobradas em fases do projeto.

Posteriormente seu aditamento, em 10/02/2014 (fls. 235 a 258) que culmina com a criação da SCP, foram providenciadas as saídas dois sócios fundadores da PHOENIX, através da alienação de suas quotas a GREEN METALS, que ficou como única sócia da PHOENIX. Neste momento tratava-se da execução das Fases 2 e 3 do projeto. Para viabilizar tal intento foi criada a SCP e foi providenciada a cessão em caráter irrevogável e

irretratável dos direitos e obrigações relacionados ao minério de ferro, decorrentes do contrato de opção que detinham, junto a EMPABRA.

A impugnante alega que, embora o contrato de associação já fizesse referência as diversas fases o projeto, tal fato seria juridicamente irrelevante para descaracterizar a validade jurídica da criação da SCP.

Assevera que o contrato de aditamento foi realizado porque os sócios fundadores queriam rentabilizar ao máximo seu ativo, participando dos resultados da operação, sem contudo incorrer nos riscos ambientais e na recuperação das áreas degradadas.

Sob a óptica da PHOENIX (sócia ostensiva), a impugnante entende que o propósito negocial é ainda mais evidente, pois esta não detinha os direitos de opção de compra do minério (FASE 2), logo necessitava que tais direitos fossem cedidos pelos sócios fundadores à SCP para que se pudessem explorar sob exclusividade da PHOENIX (controlada da GREEN METALS) as atividades da FASE 2 e 3.

As razões expostas pela impugnante isoladamente consideradas poderiam estar dentro de um direito auto-organização societária. Neste sentido a busca por parte dos sócios participantes pela rentabilização máxima de seu ativo, sem contudo incorrer em responsabilização ambiental poderia parecer, a priori, razão aceitável.

Porém, ressalte-se que para atendimento deste objetivo não era a criação da SCP a única forma de evitar a assunção de responsabilidades indesejadas. Há outras formas de manter os sócios a salvo de comprometimentos patrimoniais pessoais.

No presente caso, como ficou demonstrado nas cláusulas contratuais citadas pela autoridade fiscal (fl. 2.717), o objeto social permaneceu o mesmo, antes e depois da criação da SCP.

Portanto, poderia ser dada outra solução que pudesse colocar a salvo, tanto o patrimônio dos sócios participantes, quanto o garantir da execução da atividade de exploração minerária, se ao patrimônio da PHOENIX fossem cedidos os direitos dos sócios fundadores.

Da mesma forma, a manutenção do objeto social resta comprovada nos autos e, ao contrário do que a impugnante afirma, tem relevância e revela correção na conclusão da Fiscalização de que a sócia ostensiva, por seu turno, formalizou a SCP com o objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação pelo lucro presumido, estando correta a tributação dos valores contabilizados como receita das SCPs, na conta da interessada, com base no lucro real, uma vez que não foi comprovada por esta a ocorrência de qualquer efeito econômico suscetível distinto do alcançado pela própria interessada.

A solução adotada pelas partes não poderia atender o interesse dos sócios e estar acompanhada do não atendimento das obrigações tributárias. Em outras palavras, o direito de autodeterminação está limitado pela isonomia que deve prevalecer no sistema tributário.

É o que a doutrina nacional chama de elisão fiscal abusiva, consistente no planejamento de tributação mais benéfico, desviando-se dos objetivos da legislação, e que deve ser coibida de todas as formas. Ela prejudica todo o sistema tributário nacional, organizado com base nos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Não se pode permitir que determinada pessoa se utilize de meio astucioso para reduzir suas obrigações, ao passo que outra, sem a mesma oportunidade ou consciente da proibição, sejam tributadas em bases não isonômicas.

1.2.3. Falta de Capital Social específico e de aportes dos sócios na SCP (conclusões nº 3 e 4 do TVF)

A autoridade fiscal explicitou, com base nestas conclusões, que não foram cumpridas algumas disposições legais na criação da SCP, o que fundamenta seu entendimento de que a fraude à lei também se deu no âmbito civil. Neste sentido, apurou que a cessão dos direitos especiais foi feita para a sócia ostensiva, e não para o fundo de participação da SCP.

Adicionalmente verificou que o aporte da sócia ostensiva foi de apenas R\$ 1.000,00 (um mil reais), que sequer foram integralizados, segundo verificação nos registros de investimentos e nos registros de conta corrente na contabilidade da PHOENIX e da SCP PHOENIX (fls. 2.740 e 2.741).

Sustenta a impugnante por seu turno que uma das formas de contribuição para a formação patrimônio especial da SCP foi feita pela PHOENIX através de serviços (gestão operacional, administrativa, ambiental, financeira e tributária da SCP Phoenix). E que não há óbice que assim o seja, pois os artigos do Código Civil que prevêm este tipo societário (991 a 996) assim não referem.

Quanto a alegação de que o capital social da SCP deveria estar subscrito e integralizado, a impugnante afirma que o art. 994 do Código Civil é claro em referir que as SCP sequer possuem capital social e sim patrimônio especial, não sendo necessário especificar a natureza de tais contribuições, nem as limitando a contribuições financeiras.

O acesso às contas da SCP e a constatação de que o capital social era R\$ 1.000,00, relata a impugnante que decorre da exigência da própria Receita Federal, com a edição da IN RFB nº 1.470/2014 que passou a exigir que a SCP tivesse CNPJ próprio.

Quanto a contribuição dos sócios fundadores para a SCP PHOENIX, estes se deram pela cessão dos direitos especiais, conforme relatado pelo sócio Juarez (pág. 49 do TVF). O fato de haver previsão de cessão do direitos

especiais para a sócia ostensiva não vicia a sua constituição e não contraria o artigo citado, visto que decorre da inexistência de personalidade jurídica própria deste tipo societário, que não pode ser titular de direitos e deveres.

Primeiramente cabe referir que em nenhum momento a autoridade administrativa argüiu a impossibilidade de que a sócia ostensiva aportasse ao fundo especial recursos na forma de direitos.

Não há no TVF menção a tal impossibilidade. Ao contrário, a impugnante é que afirma tal possibilidade.

O objeto social da SCP era o desenvolvimento e exploração da FASE 2 e 3, que significavam atividades complexas e plurais, a saber: retirada, transporte, beneficiamento e comercialização de minério de ferro (fl. 128). Como os aportes dos sócios participantes se resumiam a cessão dos direitos especiais, todo o restante cabia a sócia ostensiva. Não se trata apenas de gestão, mas de operação executiva desta atividade minerária complexa.

Não é razoável acreditar-se que tal atividade se fizesse com apenas R\$ 1.000,00 de recursos próprios da ostensiva. Até porque não houve comprovação de que se utilizou recursos de terceiros. As inversões havidas nesta atividade além de ser de grande monta, não se resumem à gestão, conforme alegado. Tais inversões deveriam estar representadas nas demonstrações contábeis da SCP, ou da própria ostensiva desde que evidenciados como sendo da SCP (art. 254, RIR/9921), sob pena de indicar confusão patrimonial.

A separação patrimonial entre sócio ostensivo e SCP é antes de tudo originária das disposições do Código Civil, além do comando tributário já citado.

Cabem alguns comentários a respeito da natureza jurídica do fundo especial, pois ele assumiu outro caráter com as modificações introduzidas pelo Código Civil de 2002 nas sociedades em conta de participação. As contribuições dos sócios passam a constituir o fundo social, denominado de patrimônio especial. Importante modificação se operou, pois na legislação anterior a doutrina²² entendia estar este patrimônio separado, porém contido no patrimônio geral do sócio ostensivo. Na nova redação explicitada no artigo 994, constituem patrimônio especial da sociedade, não se confundindo com o do sócio ostensivo, com destinação específica para consecução dos negócios sociais.

Da mesma forma também não pode se aceitar que a contribuição do sócio participante, no caso, acabe, como demonstrado pela autoridade administrativa, e acima citado, no patrimônio da sócia ostensiva (fl. 129, cláusula 3.1).

Assim, a alegação da impugnante de que se destinasse para o fundo especial os direitos especiais estaria atentando contra o art. 991, pois a SCP

não poderia ser titular de direitos e deveres, por não possuir personalidade jurídica, também não pode prosperar.

Quanto a natureza dos aportes formadores do fundo social geralmente a contribuição se dá em dinheiro ou bens, mas assim como a impugnante cogita da possibilidade de existência de contribuições na forma de prestação de serviços, estas contribuições podem ser feitas por direitos. Não há na legislação específica de vedação em relação à qualidade do aporte feito na sociedade.

Se assim o é, a conta de participação deve refletir que a contribuição dos sócios participantes se deu em direitos, e estes devem constituir patrimônio da SCP, tal qual previsto no contrato de constituição da SCP. Não se esquece aqui de que o exercício de tais direitos será realizado pela sócia ostensiva, na medida em que somente ela pode se responsabilizar perante terceiros.

Desta forma, e porque não há como se aceitar contradição entre os artigos do Código Civil, entende-se que os direitos especiais deveriam compor o fundo social, sem que isso representasse desnaturar a ausência de personalidade jurídica deste tipo societário. Tal aporte deveria estar contabilizado na conta de participação, isto é, na contabilidade da SCP.

1.2.4. Remuneração dos sócios não é pelo resultado – Descumprimento do art. 991 do CC– (conclusões nº 5,6 e 7 do TVF)

Segundo a fiscalização participação dos sócios fundadores não é no resultado, contrariando o disposto no art. 991 do Código Civil²³, que rege a SCP, demonstrando que não existe relação empresarial entre os sócios da SCP PHOENIX.

Corroboram este fato o pagamento aos Sócios Fundadores de valor fixo por tonelage de material retirado da mina enquanto existir atividade minerária, associados com a garantia que PHOENIX se obrigou, de retorno mínimo no valor de US\$ 11.467.500.00 (onze milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil e quinhentos dólares norte-americanos, e o Contrato de Penhor, em que a titular de 100% das quotas da PHOENIX (A GREEN METALS), deu tais quotas em garantia, para cumprimento das obrigações de pagamento, exatamente no mesmo valor (R\$ 11.467.500.00) e pelo item 10.2 da Cláusula Décima do Instrumento Particular de Constituição da SCP, que garantiu o pagamento desse mesmo valor mínimo pela PHOENIX, em caso de dissolução, liquidação e extinção da SCP.

Refere a impugnante que a conclusão pela autoridade fiscal de que a participação nos lucros não existia, já que ela se dava em bases fixas, que mais se assemelhava à cessão de direitos, não se sustenta. Neste sentido ressalta a impugnante a interpretação dada pela autoridade fiscal a partir da diligência feita e da análise do contrato de constituição seria equivocada. Cita o art. 993 Código Civil para dizer que o contrato de constituição produz

efeitos apenas entre as partes, sendo livres os sócio para convencionarem inclusive a desproporção nos resultados, deferindo-se à autoridade fiscal somente verificar se a distribuição foi feita respeitando o lucro existente, a teor do inciso II do parágrafo 2º do art. 238 do RIR/99.

A conclusão da fiscalização, com base na interpretação do que diz o art. 991 c/c art. 1.008, ambos do Código Civil, de que a distribuição desproporcional dos lucros poderia ser considerada nula, também não se sustentaria segundo a impugnante. Seja porque não fundamentou nos fatos e na lei o que afirmou, seja porque desconhecia o valor justo que cada um dos sócios entendia devido pela sua participação. Estas situações em uma sociedade jamais poderiam afetar a sua validade.

O que se tem que pontuar neste item é que causa espécie, no caso em tela, o fato de os sócios participantes entregarem o seu direito minerário para compor o fundo social, e receber, não o resultado, lucro ou prejuízo, decorrência direta da assunção de riscos, a que a qualidade de sócio está umbilicalmente ligada, mas uma remuneração certa de valor fixo, baseada na retirada de minério de ferro, mesmo em caso de resultado negativo.

Não bastasse a remuneração mínima certa, estava o pagamento aos sócios garantido pelo contrato de penhor firmado pela titular de 100% da quotas da PHOENIX (GREEN METALS) nos exatos valores do pagamento garantido (US\$ 11.467.50,00). É dizer-se que esses sócios não correm riscos, em função da lucratividade da empresa. Isso não é qualidade de quem é sócio, mas de quem cede algo em troca de remuneração.

A SCP por natureza está ligada intimamente a empreendimentos de risco, e é por esta razão que as pessoas envolvidas confiam a execução determinada atividade ao sócio ostensivo, aportando em regra bens ou direitos como forma de investimento.

Procedendo a criação deste tipo societário com cláusulas que, em realidade desnaturam seu contornos e limites, resulta estar dando vida outro tipo de negócio jurídico. No caso em tela, na cessão de um direito, na modalidade arrendamento.

Não se trata, pois, de proibir cessão de direitos como aporte ao fundo social da SCP.

Entende-se ela possível. O que não se pode aceitar é que ao se conferir natureza de fundo social a essa contribuição, a mesma tenha como contrapartida remuneração fixa e garantida, pois tal procedimento está em desacordo com a sua efetiva natureza jurídica. O aporte ao fundo social possui como contrapartida o lucro ou prejuízo, e na definição de um, ou de outro, está presente o risco do negócio.

Ao se constituir uma SCP desta forma, faz-se surgir fatos e elementos que revelam que ela se constitui como um simulacro, uma aparência sem

realidade. E é por isto que se pode concluir, por fim, que sob o ponto de vista fiscal, o contrato desta SCP pode ser interpretado de outro modo, conferindo-lhe efeitos tributários diversos, de natureza jurídica diversa. Coerente com o que ele é, e não do que aparenta ser.

Estes são elementos que permitiram a autoridade fiscal concluir que, o que de fato ocorreu foi uma cessão onerosa de direitos com características típicas de um arrendamento, sujeito a incidência de imposto de renda para os arrendantes.

1.2.5. A falta de menção da SCP nos contratos e nas notas fiscais emitidas pela PHOENIX Descumprimento do art. 254 do RIR/99 (fl. 2.806) (conclusões nº 8 e 9 do TVF).

A fiscalização aponta que não foi identificado qualquer menção à SCP PHOENIX nos Contratos de Compra e Venda de Minério de Ferro e nos demais contratos firmados com clientes e fornecedores, bem como no campo “observações” de nenhuma das notas fiscais de vendas de minério de ferro emitidas no período auditado, em descumprimento ao art. 254 do RIR 99.

A impugnante, sustenta que decorre da inexistência de personalidade jurídica deste tipo societário os fatos de não se mencionar nos contratos a SCP. Razão pela qual o contratos relativos à fase 2 estão em nome da sócia ostensiva.

Aponta a contradição da autoridade fiscal ao validar a escrituração da SCP para poder recalcular os seus tributos na modalidade de lucro real, ao mesmo tempo que descaracteriza a SCP, ao dizer de forma contraditória que essa mesma escrituração configura desrespeito ao disposto no art. 254 do RIR/99.

Vigente desde antes das modificações trazidas pelo Código Civil de 2002 em relação a SCP, o art. 254 do RIR/99, na realidade, oferece ao contribuinte sócio ostensivo a possibilidade de fazer a contabilização em livros próprios da SCP e ou em seus livros, constituídos de forma a evidenciar claramente quando tratar-se de lançamentos contábeis pertencentes à SCP.

Decorre daí que os documentos base para os lançamentos tem de ser produzidos com as informações necessárias para que possam indicar tratarem das atividades próprias do sócio ostensivo, ou das atividades que o sócio ostensivo realiza em nome da SCP.

Sem tal providência, não há como apurar os resultados de forma segregada, conforme determina a legislação. Tais previsões legais já constavam da Instrução Normativa nº 179 desde 1987, ainda em vigência:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no artigo 7º do Decreto-lei Nº 2.303, de 21 de novembro de 1986 e no artigo 3º do Decreto-lei Nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986,

RESOLVE:

1. Os resultados das sociedades em conta de participação - SCP, deverão ser apurados, em cada período-base, com observância das disposições do artigo 16 da Lei Nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e demais normas fiscais aplicáveis às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, inclusive quanto à correção monetária das demonstrações financeiras.

2. Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação.

3. A escrituração das operações da SCP poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios da referida sociedade.

3.1. Quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à SCP.

3.2. Os resultados e o lucro real correspondentes à SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.

3.3. Nos documentos relacionados com a atividade da SCP, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

(...)

5. O lucro real da SCP será informado e tributado na mesma declaração de rendimentos do sócio ostensivo.

5.1. Não será incluído na declaração de rendimentos o prejuízo fiscal apurado pela SCP, o qual poderá ser compensado com os lucros da mesma nos 4 (quatro) períodos-base subsequentes.

5.2. Não será permitida a compensação de prejuízos e lucros entre duas ou mais SCP, nem entre estas e o sócio ostensivo.

(...)

6. Os valores entregues ou aplicados na SCP, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por eles classificados em conta do ativo permanente, de conformidade com o disposto no artigo 179, item III, da Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estando sujeitos aos critérios de avaliação previstos na referida Lei Nº 6.404/76 e no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto Nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR /80).

6.1. Os valores entregues pelos sócios, pessoas jurídicas, somados aos valores entregues pelos sócios, pessoas físicas, constituirão o capital da SCP, que será registrado em conta que represente o patrimônio Líquido desta.

7. Os lucros recebidos de investimento em SCP, avaliado pelo custo de aquisição, ou a contrapartida do ajuste do investimento ao valor de patrimônio líquido da SCP, no caso de investimento avaliado por esse método, não serão computados na determinação do lucro real dos sócios, pessoas jurídicas, das referidas sociedades.

8. Os rendimentos pagos pela SCP, bem como os lucros por elas distribuídos serão tributados na fonte, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

8.1. O imposto incidente na fonte, na forma deste item, terá, nos beneficiários dos rendimentos, o mesmo tratamento dado ao imposto retido na fonte pelas demais pessoas jurídicas.

9. O ganho ou perda de capital na alienação de participação em SCP será apurado segundo os mesmos critérios aplicáveis à alienação de participação societária em outras pessoas jurídicas. (grifou-se)

Desta forma, como afirma a autoridade administrativa (fl. 2.806), a omissão na totalidade das notas fiscais de venda de minério de informação de que faturamento pertenceria na SCP PHOENIX, bem como a ausência de menção nos diferentes contratos auditados (fls. 2.752 a 2.761) de que, embora o contratante fosse a PHOENIX, a mesma firmava na condição de sócia ostensiva da SCP, indicam que a contabilização deste faturamento não respeitava as disposições legais. Corroboram, assim, a tese do Fisco de que a SCP tinha outro propósito, que não incluía o de operar como se conta de participação fosse.

Não encontra abrigo, contrário senso, as alegações da contribuinte de que a ausência de personalidade jurídica da SCP não permitiria ser ela a contratante. Não foi esta alegação da fiscalização, e sim a falta de indicação de que, embora a sócia ostensiva cometesse os atos na relação com terceiros, o fazia na condição de representante da SCP, e não em seu próprio nome.

Consequência da falta de especificação da documentação contábil, não restou outra alternativa a autoridade administrativa se não proceder ao lançamento englobado (PHOENIX + SCP) do movimento encontrado.

1.2.6. Descumprimento das regras contratuais da SCP e atuação dos sócios participantes (fls. 2.806 e 2.807 - conclusões nº 10 e 11 do TVF)

De acordo com a autoridade fiscal houve descumprimento mútuo das cláusulas do Instrumento Particular de Constituição da SCP. Deixou a sócia ostensiva de encaminhar aos sócios participantes, os balanços, relatórios,

demonstrativos, e-mails e Atas de reuniões da SCP PHOENIX, não permitiu a eles acesso às informações relacionadas à condução dos negócios, e não apresentou as prestações de contas como determinava o contrato.

Por outro lado os sócios participantes, mesmo não tendo seu acesso franqueado as instalações do empreendimento, não exerceram seu direito de solicitar as reuniões previstas na cláusula sétima.

Os procedimentos de ambos os sócios denotam, descumprimento das obrigações mutuamente assumidas e um distanciamento recíproco, o que revelaria tratar-se de negócio jurídico que não se desenvolvia conforme ajustado.

A impugnante contrapõe utilizando o argumento de que não importam a terceiros os descumprimentos contratuais, valendo apenas entre as partes. Referiu que o acesso ao controle de pesagem do minério foi permitido aos sócios participantes. E que o simples fato de não ter exercido um direito pelos sócios participantes, não significa cumprimento espontâneo do sócio ostensivo.

As conclusões da autoridade fiscal já citadas, emergem sobretudo das informações prestadas nos termos de intimação fiscal e nas diligências realizadas junto aos sócios participantes, Juarez de Oliveira Rabelo e João Henrique Pereira (fls. 1.447 a 1.460, 1.468 a 1.500, 1.506 a 1.512, 1.522 a 1.535, 1.543 a 1.575 e 1.582 a 1.589).

O Código Civil de 2002 conferiu ao sócio oculto um caráter de maior envolvimento com a sociedade. E não por outra razão denominou-o de sócio participante.

O sócio participante assumiu outro papel na SCP, mais abrangente, ou menos oculto, podendo apresentar-se na condição de fiscal capacitado dos negócios sociais. Sobre isto se manifesta Rubens Requião, analisando as disposições do Código Civil. Para o eminente doutrinador o novo código “garante ao sócio o direito de fiscalizar a gestão social, mas o proíbe de intervir nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este nas obrigações em que intervir”. Para Mauro Lopes Brandão “o que está proibido, nas disposições legais comentadas, sob pena de responsabilidade, é a interferência do sócio oculto na relação da sociedade com terceiros, praticando atos de gestão próprios do sócio ostensivo. Nada impediria no entanto, que o sócio participante cooperasse com o sócio ostensivo na gestão dos negócios sociais, desde que o fizesse na qualidade de subordinado ou mandatário do segundo, deixando claro para terceiros as condições sob as quais está agindo”.

Na análise do instrumento de constituição encontram-se previsões que atestariam este papel ativo do sócio participante, bem como as obrigações da sócia ostensiva de viabilizá-lo. Porém, de fato, conforme restou provado

nas diligências (fls. 1.447 a 1.460, 1.468 a 1.500, 1.506 a 1.512, 1.522 a 1.535, 1.543 a 1.575 e 1.582 a 1.589), tais previsões não se confirmaram.

Pelo contrário, há um efetivo distanciamento dos sócios participantes da SCP, que não foi por acaso, ou por desinteresse destes em exercer seu direito.

Neste sentido o argumento trazido pela impugnante é revelador. Sustenta que o acesso ao controle de pesagem do minério era franqueado aos sócios participantes. Ora, isto reafirma que o negócio jurídico levado a efeito entre as partes era de cessão onerosa, cujo valor de arrendamento era baseado em pagamento proporcional a quantidade de minério extraída. Somente existiria, em realidade, a obrigação da PHOENIX de dar condições aos sócios participantes de aferir esta quantidade. E assim o fez.

Todas as demais disposições contratuais apontadas pela fiscalização, que revelariam a proximidade entre as partes contratantes, de participação efetiva dos sócios pessoas físicas, que denotariam o poder fiscalizador, próprio de quem aportou recursos para a sociedade em conta de participação, no intuito de concorrer para o resultado positivo do investimento, não foram observadas.

Não havia interesse no resultado. Havia interesse de que o preço a pagar, por um lado, e a receber, por outro, fosse controlável pelas partes, apenas isso.

E assim aconteceu, as demais disposições contratuais ficaram no papel, e não foram exteriorizadas no mundo dos fatos. As cláusulas de comprometimento mútuo não foram cumpridas, nem eram de interesse que o fossem. Na realidade o que se exteriorizou foi a cessão onerosa, e os descumprimentos apontados demonstram tal situação.

[...]

1.2.8. Regime fiscal de apuração do lucro – Conduta Tributária da PHOENIX e da SCP PHOENIX

A autoridade fiscal verificou a conduta tributária em relação às duas empresas.

A PHOENIX adotou o regime de tributação do Lucro Real anual no ano-calendário 2013, com faturamento anual de R\$ 159.583.078,33, conforme DIPJ (fls. 1.595 a 1.637). No ano-calendário 2014 adotou o regime de tributação do Lucro Real Trimestral, com movimento apenas no 1º trimestre de 2014, decorrência da transferência da receita bruta de corrente da venda do minério para a SCP. A partir de então não foi mais registrada receita bruta na sua contabilidade para o restante do AC2014, tampouco no AC2015.

A SCP PHOENIX, em início de atividades, optou em 2014 pelo lucro presumido. No mesmo AC2014, e por força da transferência das operações da PHOENIX, auferiu receita bruta da ordem de R\$ 174.466.196,44 (fls. 972 a 1.015). Em que pese estar obrigada a apuração pelo Lucro Real no AC2015, novamente e ao arrepio da lei tributária opta pelo lucro presumido (fls. 1.058 a 1.069). Intimada a retificar tal procedimento (fls.401 a 407), sustentou que cometeu um equívoco, e a teor do art. 530 do RIR/9929, apurou os dois últimos trimestres de 2015 pelo lucro arbitrado.

Entendeu a fiscalização que procedendo assim, tendo plena consciência de que estava obrigado a apurar o lucro real e tendo optado indevidamente pelo lucro presumido, deveria o contribuinte ter alterado a opção e adotado o lucro real em todo o ano-calendário, com base no art. 26 da Lei nº 9.430/9630, ou no mínimo, deveria ter adotado o lucro real nos dois últimos trimestres, nos termos do inciso I do art. 531 do RIR/9931. Ao final conclui a autoridade fiscal entendendo "que não ocorreu opção inadvertida pelo lucro presumido, mas que o contribuinte propositadamente optou pelo lucro presumido, para se enquadrar na previsão legal esculpida no inciso IV do art. 530 do RIR/99, e dessa forma viabilizar o auto arbitramento, tributação menos onerosa para o mesmo, o que caracteriza fraude à própria lei".

Na peça impugnatória a empresa se insurge contra o entendimento da autoridade fiscal de que a SCP PHOENIX agiu de forma fraudulenta ao optar pelo lucro presumido no AC2015, quando na verdade estava obrigada ao Lucro Real, pois havia auferido receita bruta da ordem de R\$ 174.466.196,44.

Reafirma que optou inadvertidamente pelo lucro presumido, e que constatando o ocorrido, ficou obrigada ao lucro arbitrado, e assim procedeu apurando os últimos dois trimestres do referido ano desta forma. Diz ser essa a previsão contida no inciso IV do art. 4732 da Lei nº 8.981/95 que apresenta os casos em que tanto a autoridade fiscal como o contribuinte devem recorrer ao arbitramento. Tal legislação foi reproduzida nos arts. 530 e 531 do RIR/99.

Não merece prosperar a tese do contribuinte.

Mais uma vez percorre a impugnante o caminho da análise isolada e obtusa da legislação, sem considerar que a interpretação deve levar em conta o conjunto das normas e a coerência do sistema jurídico tributário.

Abrigar os argumentos do contribuinte, valorando que o simples equívoco quanto a obrigatoriedade de adoção do lucro real quando excedido o limite de receita bruta, equivaleria a tornar letra morta as disposições do arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718 de 27/11/1998 (redação dada pela Lei nº.10.637, de 30/12/2002)33. Nela é expressa a previsão da obrigatoriedade de adoção do lucro real quando excedido o limite da receita bruta.

Analizando as razões da defesa, ainda que fosse tomado como fundamento o inc. IV da Lei nº 8.891/95 para justificar o auto-arbitramento, melhor sorte não assiste à impugnante.

Notadamente, a metodologia interpretativa preponderante em nosso ordenamento jurídico torna imprescindível que a norma jurídica seja construída pelo aplicador do direito mediante reflexão alinhada a uma visão sistêmica de todas as regras e princípios que, de alguma forma, incidam sobre o caso em concreto.

É a hipótese em questão. Os citados dispositivos não podem ser interpretados isoladamente. Em verdade, há que se compreender que a circunstância de a apuração da base de cálculo do IRPJ ser realizada pelo Lucro Arbitrado, dentre as possibilidades previstas no art. 4434 do CTN, constitui-se em medida excepcional, extrema, cuja aplicabilidade, não obstante, não se configura como uma penalidade ao contribuinte. Trata-se, assim como o Lucro Presumido, de uma base de cálculo substitutiva.

Por outra ótica, a apuração do IRPJ mediante liquidação do Lucro Real é a hipótese que melhor espelha a capacidade contributiva do contribuinte e que, em princípio, é menos onerosa, que a opção pelo Lucro Arbitrado.

Da leitura do artigo acima citado, constata-se que, à exceção do inciso IV, as demais hipóteses definidas em lei para o arbitramento do tributo cuidam, explicitamente, das deficiências relativas à escrituração comercial e fiscal exigidas por lei, que acarretariam, em princípio, a ausência de elementos indispensáveis à determinação do montante tributável ou a imprestabilidade da escrituração para esse fim.

Por outro lado, da leitura do inciso IV, conclui-se facilmente, que se a opção do contribuinte é indevida, é porque está obrigado a recolher o tributo para o período calculado com base no lucro real. A literalidade do dispositivo legal pode suscitar interpretações no sentido de ser sempre obrigatória a utilização da sistemática do lucro arbitrado para os casos em que haja opção indevida pelo lucro presumido, descabendo à autoridade fiscal promover o lançamento de crédito tributário valendo-se de eventuais diferenças apuradas com base no lucro real.

Portanto, contrariamente ao que sustenta o contribuinte, para o caso em exame, a tributação pelo lucro presumido nos dois primeiros trimestres e a opção pelo lucro arbitrado nos dois últimos do AC2015, não encontram respaldo na legislação tributária, sendo portanto cabível a tributação procedida pela fiscalização com base no lucro real.

Analisado por este prisma, levando-se em conta que se trata de empresa de grande faturamento, assessorada por escritório de contabilidade com profissional habilitado, como ficou comprovado nos autos, não é crível o cometimento de equívoco desta natureza e o desconhecimento da lei.

Ficando evidente que esta parte (opção indevida) do planejamento tributário abusivo traduziria a economia tributária pretendida. Neste sentido a transferência do faturamento da PHOENIX, que estava vedada de apurar pelo lucro presumido em 2014, para a SCP, conjugado com a opção pelos lucros presumido (AC2014) e arbitrado (AC2015) desta, eram as medidas que proporcionavam o ganho tributário ilícito à PHOENIX, na parcela correspondente ao sócio ostensivo. Foi o que a autoridade fiscal denominou de primeira forma do planejamento tributário abusivo. Como vimos em tópico anterior, a segunda forma correspondia aos rendimentos não tributados recebidos pelos sócios participantes.

1.2.9 - Planejamento Tributário Abusivo

Procurou-se demonstrar nos tópicos anteriores ao analisar a criação da SCP, os atos que a antecederam, bem como os cometidos após a sua constituição, que a autoridade fiscal chegou a uma série de conclusões acerca desse processo. Tais conclusões cristalizaram a hipótese de surgimento planejamento tributário abusivo, destinado a proporcionar ganhos financeiros para os partícipes, em detrimento de suas obrigações tributárias.

Poder-se-ia dizer que foram rompidos os claros limites à utilização das SCP em planejamentos tributários.

A superação destes limites, desnaturou a constituição deste tipo societário, revelando a abusividade da intenção, que o tornou impossível de ser identificado como tal.

Como demonstrados nos itens 1.2.2 a 1.2.8 deste voto, a falta de propósito negocial, a presença de vícios na constituição do negócio jurídico, a prevalência da forma sobre a substância e a cristalização da simulação foram os elementos caracterizadores da superação destes limites.

Assim, posta esta situação, é correta a manifestação da autoridade fiscal nos sentido de, com base no art 166 do CC, inciso VI35, configurar a situação de contorno da lei, revelando uma sequência de atos cronológica e congruentemente praticados, que no seu conjunto mostraram a ilicitude de seus propósitos. Como consequencia, resultaram em fraude à lei tributária.

Em que pese alguns destes atos, tomados isoladamente, se justificarem no princípio de auto-organização, a sua conjugação leva a obrigatória conclusão de que se trata aqui da busca por ganhos tributários ilícitos, o que faz da operação impositiva à administração tributária, e que revela ao fim um abuso ao próprio princípio referido. Neste sentido, como demonstrado, ainda que os meios utilizados, isoladamente considerados, possam ter aparência de serem lícitos, não são bastante para conferir licitude ao fim produzido, quando tomados no seu conjunto.

Afirma-se, portanto, a procedência da ação fiscal a partir da identificação do planejamento tributário abusivo intentado. (sublinhei)

Portanto, como muito bem ressaltou a Fiscalização, o pagamento aos Sócios Fundadores de retribuição no valor fixo, enquanto houvesse atividade minerária, como contrapartida dos direitos especiais cedidos, associados com a garantia que a PHOENIX se obrigou, de retorno mínimo, mesmo existindo resultado negativo na SCP PHOENIX, sendo que esse valor mínimo fora garantido por Contrato de Penhor e pelo item 10.2 da Cláusula Décima que trata da dissolução, liquidação e extinção da SCP, e ainda, a não participação dos sócios fundadores nos resultados da SCP e os esclarecimentos da PHOENIX de que os Sócios Participantes queriam afastar-se das incertezas e da responsabilidade e riscos das atividades que passariam a ser desenvolvidas são elementos suficientes para comprovar que o que ocorreu na realidade foi uma cessão onerosa de direitos, com características típicas de uso fruição ou exploração dos direitos especiais (royalties), camuflada por uma operação de reorganização com criação de uma SCP fictícia.

Dessa forma, comprovado pela análise exaustiva da documentação e pelos fatos relatados pela Fiscalização de que houve planejamento tributário abusivo, não há como considerar isentos de tributação os valores recebidos pelo contribuinte, uma vez que não houve distribuição isenta de lucros/dividendos, tendo em vista a existência fictícia da SCP Phoenix, mas uma cessão onerosa de direitos sujeita à tributação do IRPF, nos termos do disposto nos arts. 1º a 3º, 7º, inciso II da Lei nº 7.713/1988, art. 22 caput, 23 caput e inciso III da Lei nº 4.506/64, arts. 37, 38 e 83 do RIR/1999, arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, arts. 1º a 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014.

O contribuinte alega que a maneira como a PHOENIX dispunha das suas receitas para fins de apuração do imposto de renda é matéria diversa da presente autuação e que ao não ter arrolado o contribuinte como responsável tributário solidário nos autos de infração lavrados contra a PHOENIX (processo nº 10972.720024/2018), a Autoridade Fiscal teria corroborado este entendimento.

Aqui deve ser observada a confusão efetuada pelo contribuinte. O planejamento tributário abusivo, em que pese não ser matéria exclusiva a ser decidida neste julgamento, implica consequências tanto para o sócio ostensivo (PHOENIX) como para os sócios participantes (João Henrique Pereira e Juarez de Oliveira Rabelo). A confirmação do planejamento tributário abusivo resultou na tributação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, uma vez que foi descaracterizada a existência de distribuição isenta de lucros.

Da multa de ofício qualificada

A Fiscalização, tendo por base a ocorrência de suposto crime contra a ordem tributária, na omissão de rendimentos de Royalties (uso, fruição ou exploração de direitos) recebidos de pessoa jurídica, qualificou a multa de ofício majorando o percentual para 150%, com base no art. 44, inc. I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 c/c os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, aplicada sobre os rendimentos.

Para o impugnante não encontra amparo legal esta aplicação, visto que não teria ocorrido por parte da fiscalização a demonstração do elemento doloso, sendo qual imprescindível a comprovação da existência do dolo específico e da consumação das condutas previstas nos artigos supracitados.

Conforme descrito pela Fiscalização e abordado no item anterior deste voto, restou configurada de forma bastante clara e evidente a existência de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de diminuir ou suprimir o pagamento de impostos e contribuições. Desta forma, a legislação que prevê a majoração da multa e o conjunto probatório constante nos autos, convergem para se concluir que houve prática dolosa nos atos que culminaram na constituição da SCP fictícia, para receber valores a título de distribuição de lucros isentos pelo contribuinte. Diga-se ainda que a fiscalização não se restringiu a apenas informar o dispositivo legal, mas também demonstrou exaustivamente, com base em inúmeros elementos de prova, que a situação fática caracterizou exatamente a hipótese da norma que estabelece a aplicação da multa qualificada.

Ficou comprovado que se propiciou a transferência do faturamento da PHOENIX, sócia ostensiva, para a SCP fictícia, para opção pelo Lucro presumido, quando não permitido pela legislação. Distribuí-se assim resultados da SCP fictícia, como lucros isentos de tributação. O benefício indevido da isenção advindo pelos sócios participantes, configura a existência do conluio, visto que o ajuste doloso visava a sonegação em ambos os sócios da SCP (ostensivo - PJ e participantes - PF).

Veja-se, são vários fatos observados, e comprovados, que caracterizaram uma situação cuja essência vai de encontro aos negócios jurídicos formalmente documentados, e não apenas um ou outro fato isolado, que o sujeito passivo, em sua impugnação, tentou demonstrar serem insuficientes para alicerçar a autuação fiscal.

Presentes, portanto, as causas qualificadoras, não sendo possível acatar-se o pedido subsidiário de redução para o percentual de 75% da multa aplicada.

[...]

Tributação do ganho de capital e da atualização monetária nas alienações a prazo

A alienação de ações está sujeita ao pagamento do imposto sobre ganho de capital, a ser apurado no mês em que for auferido e tributado em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos. O valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Essa é a exegese do art. 117 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999.

Disciplinando a matéria, a então Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que relativamente ao valor de alienação e às alienações a prazo, assim determina:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Alienação a prazo

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Ao dispor sobre a tributação dos “Ganhos de Capital na Alienação de Bens ou Direitos”, em alienação com pagamento parcelado, o RIR 1999, assim determina:

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

(...)

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, ao dispor sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, assim esclarece:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I – o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II – a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Com relação aos valores recebidos a título de juros e/ou atualização monetária, é importante ressaltar que o RIR 1999, ao tratar do “Valor de Alienação” assim dispõe:

“Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II - o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

(...)

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso.”

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao normatizar o dispositivo legal citado e transcrito, em seu art. 19, § 3º, esclarece que “os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja a sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação fora para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual”.

Diante da determinação do §6º do art. 124 do RIR 1999, e dos esclarecimentos contidos no §3º do art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, constata-se que qualquer importância paga a título de reajuste das parcelas, inclusive juros e/ou atualização monetária, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributada na fonte (se recebida de pessoa jurídica), ou por meio do recolhimento mensal obrigatório (se recebida de pessoa física), e na Declaração de Ajuste Anual.

Observe-se, ainda, o disposto no art. 55, inciso XIV, do RIR/1999:

Art.55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e 70, §3º, inciso I):

(...)

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;(grifado)

Verifica-se, portanto, que são considerados rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, estando sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado

com base na aplicação da tabela progressiva mensal, devendo, ainda, integrar a base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual, os valores recebidos pelo interessado em virtude da correção pela variação do Certificado de Depósito Interbancário (CDI) - a partir de 10 de fevereiro de 2014 até a data do efetivo pagamento.

Por conseguinte, não há nada a alterar no procedimento fiscal, efetuado em estrita observância das normas tributárias que regem a matéria.

(destaques no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz