



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14041.720138/2017-11
ACÓRDÃO	1402-007.565 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PLAYTIME COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

Reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, via criação artificial de Sociedade em Conta de Partição, gerada formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao gestor de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem de infração dolosa à lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i)manter o lançamento em sua integralidade, i.ii) aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%, i.iii)manter a atribuição da responsabilidade tributária ao Sr. Jeovane de Moraes, de acordo com o disposto no art 124, Inciso I, do CTN; ii) por maioria de votos, manter atribuição da responsabilidade tributária ao Sr. Jeovane de Moraes, também no art 135 III, do CTN. Divergiu nesse ponto o Conselheiro Alessandro Bruno Macedo Pinto, que afastou a responsabilidade solidária por este último dispositivo legal.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça, Paulo Elias da Silva Filho (substituto[a] integral), Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 01-35.198, pela 5ª Turma da DRJ/BEL que julgou improcedente a impugnação mantendo o lançamento.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata do presente acórdão da impugnação apresentada por Playtime Combustíveis e Lubrificantes S/A, CNPJ 26.464.289/0001-93, contra auto de infração emitido em conclusão a procedimento fiscal cujo objetivo foi verificar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos Imposto de Renda Pessoa Jurídica/IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/CSLL, do qual resultou o lançamento abaixo especificado:

Tributo	Valor Principal (R\$)	Multa de Ofício (R\$)
IRPJ	4.417.421,30	6.626.131,95
CSLL	1.498.644,44	2.247.966,66

Foi arrolado como sujeito passivo solidário a pessoa física JEOVANE DE MORAIS, CPF 097.770.161-15, de acordo com os arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Do procedimento fiscal

O procedimento fiscal teve como objetivo de verificar possível insuficiência de recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos ao 3º trimestre do ano-calendário de 2012, em razão de aparente irregularidade na tributação da receita decorrente da alienação de imóvel urbano efetuada pela fiscalizada.

A autuada, que apresentou DIPJ 2013, ano-calendário 2012, com base no lucro presumido, tem como objeto social comércio de derivados de petróleo, lavagens e lubrificações.

Até a 7ª alteração contratual, a Playtime tinha como sócios Jeovane de Moraes, CPF 097.770.161-15 e a Time Participações S/A, CNPJ 06.943.903/0001-92, cujos sócios são o mesmo Jeovane de Moraes e sua então esposa, Crécia de Faria Moraes, CPF 239.921.901-53, mas que era representada por José Edenildo Sales, CPF 031.120.713-87, e Pedro Henrique Faria de Moraes, CPF 020.259.691-55, filho de Jeovane de Moraes.

Após a 7ª alteração contratual, o Sr. Jeovane de Moraes foi substituído pelo filho, Pedro Henrique Faria de Moraes, bem como a autuada foi transformada em sociedade anônima fechada, sem alteração do objeto social.

Desta forma, a partir de outubro de 2009, Jeovane de Moraes não mais possuía participação formal na Playtime S/A, nem como acionista, nem como diretor.

O quadro societário da Playtime S/A então assim se constituía conforme abaixo demonstrado, o que levou a fiscalização à conclusão de que a Playtime era controlada por Jeovane de Moraes:

Playtime S/A	Time Participações (90%)	Jeovane de Moraes (97,42%)
		Crécia de Faria Moraes (2,58%)
	Pedro Henrique Faria de Moraes (10%)	

Em 09/03/2010, a Playtime S.A associou-se à MA Administradora para formar uma sociedade de cotas por participação (SCP) intitulada Playtime - MA para a construção de um edifício no lote de terreno matrícula nº 91.512, adquirido pela autuada junto à TERRACAP, por R\$ 1,225 milhão.

Em função dessa associação, a MA Administradora comprou da Playtime S/A 50% do lote de terreno matrícula 91.512, por R\$ 675.000,00 tendo este valor se destinado à formação de 50% do capital para integralização na SCP Playtime - MA, para início da obra de construção.

O acordo entre a Playtime e a MA Administradora, para constituição da SCP Playtime - MA, previa, ainda, que ambas as sócias permaneceriam responsáveis pelo saldo devedor do lote de terreno matrícula 91.512, junto à Terracap.

Questionada sobre o motivo que a levou a associar-se a outra empresa para a realização do empreendimento, a Playtime informou que não dispunha dos recursos necessários para a execução do projeto.

Quanto ao questionamento da fiscalização sobre a existência de funcionários próprios na SCP, a Playtime respondeu não ser necessário pois foi contratada uma terceira empresa para a construção do empreendimento.

Ao longo da ação fiscal, a autuada forneceu as seguintes informações:

1. que os recursos para a construção foram aportados de acordo com a necessidade da obra e quem caso o sócio participante, a MA, não dispusesse dos

recursos, estes seriam fornecidos pelo sócio ostensivo, a Playtime S/A, para posterior acerto de contas;

2. que não havia necessidade de autorização para venda o lote de terreno nº 91.512 pois este permaneceu em nome do sócio ostensivo, bem como que o negócio final da venda do imóvel construído foi realizado em seu nome;

Foram, ainda, realizadas diligências junto a empresas que emitiram cheques depositados na conta corrente nº 105614834-6, BRB Banco de Brasília, nos anos de 2010 e 2011 e que possuíam relação com a MA Administradora.

A relação das empresas diligenciadas consta das fls. 880, item 26.

Daquelas, apenas a Aroldo Lettieri tomou ciência da intimação. As demais não foram localizadas.

A Aroldo Lettieri informou que os três cheques por ela emitidos se destinaram à quitação de empréstimo junto ao Sr. Miguel Cordeiro Viana, sócio da MA Administradora.

Quanto aos demais cheques, a própria MA Administradora foi intimada a esclarecer seu vínculo com os respectivos emissores, informando, em resposta, tratar-se de pagamento de aluguel de imóvel localizado no endereço CSD 06 Lote 38/40, cuja inquilina, a Sra. Alzenir de Sousa Vieira, CPF 705.217.601-78, é proprietária do grupo Maranata Materiais de Construção e que várias empresas do grupo realizavam os pagamentos do aluguel.

Tais cheques teriam sido, então, foram utilizados como parte da integralização de capital para a construção do empreendimento objeto da SCP Playtime - MA.

A fiscalização apresentou breve histórico do empreendimento, abaixo reproduzido:

1. 07/11/2005: a Playtime S/A adquiriu o lote de terreno nº 91.512 da Terracap, por R\$ 1.255.000,00;
2. 14/09/2007: a Playtime contrata a Fittipaldi Arquitetura Ltda para elaboração do projeto de arquitetura da construção de edifício comercial no referido lote;
3. 09/03/2010: a Playtime vende 50% do lote para a MA Administradora e se associa a esta para constituir a SCP Playtime - MA para construir um prédio no referido lote;
4. 26/06/2010: a Playtime S/A contrata a Construtora Águia Ltda para a efetiva construção do edifício;
5. 17/08/2010: venda do terreno ao Conselho Federal de Farmácia, por R\$ 25.000.000,00;

Desta forma, no período entre a constituição da SCP e a venda do empreendimento para o Conselho Federal de Farmácia, Jeovane de Moraes permaneceu sem participação formal na administração da Playtime S/A.

Quanto à MA Administradora, verificou a fiscalização que no período entre a constituição da SCP e a venda do edifício para o Conselho Federal de Farmácia, Miguel Cordeiro Viana detinha todos os poderes de administração da empresa.

Às fls. 884 a fiscalização apresenta quadro com as receitas brutas declaradas pela MA Administradora entre os anos de 2008 e 2011, bem sua movimentação financeira e efetua uma comparação com os mesmos dados da Playtime S/A, concluindo que tanto a receita bruta quanto a movimentação financeira da sócia participante da SCP correspondia, ao longo de todo o período em questão, a 4% da receita bruta e movimentação financeira da sócia ostensiva.

Na análise dos documentos relativos à SCP Playtime - MA, a fiscalização constatou que:

1. Jeovane de Moraes assinou o instrumento particular de constituição da SCP como diretor-presidente da Playtime S/A. Questionada sobre os motivos pelos quais os diretores da Playtime S/A não assinaram o instrumento particular de constituição da SCP, a autuada respondeu tratar-se de uma formalidade desnecessária;

2. considerando o objeto social da autuada (comércio de derivados de petróleo), os diretores não poderiam participar da constituição de SCP com objeto social estranho ao da própria Playtime S/A, bem como assumir obrigações perante terceiros, sem autorização da assembleia geral, principalmente pela condição de sócia ostensiva desta;

3. ainda que houvesse autorização da assembleia geral, para que a SCP Playtime - M.A tivesse a capacidade de exercer seu objeto, seria necessário que o estatuto social da Playtime S.A previsse o exercício do objeto da SCP - o que não previa - com todas as autorizações e licenças necessárias para exercer a prática da atividade de forma regular. Isso porque a atividade constitutiva do objeto social da SCP, como já dito, é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual, sob a sua exclusiva responsabilidade. Concluiu, assim, a fiscalização, que a Playtime S/A não poderia atuar na condição de sócia ostensiva da SCP Playtime - MA. Por outro lado, os diretores também não poderiam alienar o lote de terreno matrícula 91.512 sem autorização da assembleia, pois este integrava o ativo permanente da Playtime S/A. Constatou-se, entretanto, ter havido autorização da assembleia quando da venda do empreendimento para o Conselho Federal de Farmácia;

4. não houve incorporação do referido prédio;

5. a Playtime S/A assumiu inteiramente a administração do empreendimento, sem a participação do sócio participante, considerando a informação da própria autuada de que as reuniões do Conselho Diretivo da SCP,

previstas do contrato de constituição da sociedade em conta de participação, não foram convocadas, por não ter sido necessário;

6. que todos os custos do empreendimento deviam ser assumidos por ambos os sócios da SCP, na proporção de 50% para cada um;

7. que para iniciar o empreendimento, a MA Administradora deveria aportar mais de 1 milhão de reais neste, visto que a Playtime S/A aportaria os R\$ 675.000,00 oriundos da venda de 50% do lote de terreno matrícula 91.512, o que obrigaria a MA Administradora a, além de pagar esses R\$ 675 mil, aportar quantia equivalente, para manter a paridade nos aportes das duas sócias;

8. considerando a projeção do custo global da construção, R\$ 4,6 milhões, a MA Administradora não reunia condições de arcar com metade deste custo;

9. ao contrário do estabelecido na cláusula III do instrumento particular de compra e venda, a Playtime S/A arcou, sozinha, com o pagamento do saldo devedor do imóvel junto à Terracap;

10. os pagamentos efetuados pela MA Administradora, relativos a 50% do lote de terreno matrícula 91.512, foram, também, efetuados em desacordo com o instrumento particular de compra e venda, conforme quadro às fls. 894, ao longo de 2010 a 2012, totalizando R\$ 627.500,00. Conforme ali demonstrado, em 2010, a MA Administradora pagou apenas R\$ 394.226,38 pela compra de 50% do lote de terreno;

11. não foi feito o registro da escritura pública referente à venda de 50% do referido lote;

12. a parte 2 dos pagamentos efetuados pela MA Administradora consiste em depósitos via cheques, no montante de R\$ 350 mil, efetuados entre 31/03/2010 e 04/06/2010, em conta mantida junto ao BRB Banco de Brasília S.A (conta bancária que, segundo a fiscalizada, era utilizada para a movimentação financeira da SCP Playtime – M.A), sendo que parte dos valores depositados (50%) se referiram ao pagamento do lote e parte(50%) como integralização na SCP Playtime – M.A. para a obra de construção;

13. foram apontadas inconsistências na contabilidade da Playtime S/A em relação aos registros das operações relativas às transferências provenientes da conta do BRB Banco de Brasília S/A, no que se refere às partes 2 e 3 dos pagamentos relativos ao lote de terreno matrícula 91.512;

14. com relação à parte 3 do pagamento, no valor de R\$ 109,8 mil, a fiscalização demonstrou que tal pagamento não foi registrado na contabilidade da sociedade como aporte da Playtime S/A, como deveria ter sido, visto tratar-se de pagamento do lote do terreno, nem consta o saque correspondente no extrato bancário da conta do BRB Banco de Brasília;

15. o saldo final em 2010 da conta MA Administradora na contabilidade da SCP foi de R\$ 1.264.705,46. Este valor seria correspondente ao R\$ 219,2 mil

depositados na conta do Banco do Brasil (Anexo XVII), registrada na contabilidade da Playtime, mais R\$ 812,2 mil depositados na conta do BRB Banco de Brasília (Anexo XVIII), mais R\$ 233.273,62 que teriam sido pago pela MA Administradora apenas em 2012, através de 3 depósitos nos valores de R\$ 40.909,97 (maio), R\$ 41.085,89 (junho) e R\$ 41.435,17 (julho), mais um pagamento em dinheiro no valor de R\$ 109.842,59 (Anexo XI);

16. em 2011, a MA Administradora teria efetuado aportes no montante de R\$ 1.114.250,00, enquanto os aportes da Playtime somariam R\$ 363.750,00;

17. em relação a 2012, a contabilidade da Playtime registrou os pagamentos de 3 depósitos nos valores de R\$ 40.909,97 (maio), R\$ 41.085,89 (junho) e R\$ 41.435,17 (julho), mais um pagamento em dinheiro no valor de R\$ 109.842,59, correspondentes à 3ª parte do pagamento efetuado pela MA Administradora pela aquisição do lote de terreno matrícula 91.512. Entretanto, na contabilidade da sociedade, as transferências desses valores foram registradas como aportes efetuados tanto pela Playtime quanto pela MA Administradora, na proporção de 50% para cada uma (Anexo XX);

18. em 2012, a MA Administradora teria efetuado aportes no montante de R\$ 271.158,68, enquanto os aportes da Playtime somariam R\$ 19.457,90 (Anexo XXI);

19. somando-se os valores de R\$ 123,4 mil (Anexo XI), R\$ 271,1 mil (Anexo XXI) e R\$ 109,8 mil (Anexo XI) atinge-se R\$ 504.432,30, montante desembolsado pela MA Administradora em 2012;

20. totalizando todos os aportes da MA Administradora no empreendimento entre 2010 e 2012, chega-se ao montante de R\$ 2.650.114,14. Na contabilidade da SCP foram contabilizados como saldo final creditado na conta MA Administradora R\$ 2.650.423,33;

21. mais uma vez a fiscalização destaca que, considerando os valores declarados de receita bruta, bem como os valores referentes a movimentação financeira da empresa, a MA Administradora não possuía condições financeiras para desembolsar R\$ 2,65 milhões no empreendimento, pois o valor desembolsado nos anos de 2010 e 2011 superaram em mais de 50% a movimentação financeira da sócia participante;

22. no entendimento da fiscalização, o pagamento no valor de R\$ 219.226,38 (Anexo XXII), registrado como ocorrido em 17/03/2010, como primeira parte do pagamento pela aquisição do lote de terreno matrícula 91.512, não foi comprovado pois não foi apresentado o comprovante de depósito, mas apenas um recibo sem assinatura;

23. a fiscalizada comprovou a origem de grande parte dos recursos depositados/creditados na conta do BRB Banco de Brasília no ano de 2010. Entretanto, a maior parte desses recursos originaram-se de terceiros, alheios à SCP. Estes terceiros, foram, então, intimados a comprovar o beneficiário dos

pagamentos, bem como o motivo destes. Também a MA Administradora foi intimada a prestar os mesmos esclarecimentos;

24. apenas um dos terceiros intimados, a pessoa jurídica Aroldo Lettieri, atendeu à intimação e informou que os três cheques emitidos consistiam em quitação de empréstimo tomado junto a Miguel Cordeiro Viana, sócio da MA Administradora;

25. os demais intimados não foram localizados nos respectivos endereços;

26. a MA Administradora, entretanto, justificou que tais empresas pertenceriam a chamado "Grupo Maranata", cuja proprietária, Alzenir de Sousa Vieira, é inquilina do sócio Miguel Cordeiro Viana. Desta forma, os cheques foram emitidos por várias empresas do grupo com o mesmo objetivo, ou seja, pagamento do aluguel do imóvel ocupado por Alzenir;

27. de posse das justificativas apresentadas, a fiscalização, pelos motivos expostos nos itens 215 a 232, considerou como devidamente comprovados como relacionados a Miguel Cordeiro Viana, sócio da MA Administradora, apenas R\$ 100.500,00. Desta forma, os aportes comprovadamente efetuados pela MA Administradora na SCP, no ano de 2010, somariam R\$ 255.176,33, ou seja, 31,4% do total de recursos depositados/creditados na conta do BRB Banco de Brasília (R\$ 812.205,46);

28. consolidando os valores depositados/creditados nas contas mantidas junto ao Banco do Brasil e ao BRB Banco de Brasília, R\$ 1.031.431,84, a fiscalização concluiu que os recursos da sócia participante corresponderiam a apenas um quarto do total, ou seja, R\$ 255.176,33 (Anexo XXVIII);

29. quanto aos depósitos/créditos efetuados nas citadas contas no ano de 2011, conforme Anexo XXIV, a maior parte deles foram confirmados, mas a maior parcela dos recursos foi depositada pela fiscalizada, mediante transferência da conta do Banco do Brasil para a conta do BRB Banco de Brasília. Questionada sobre as motivos para tal desproporção, a fiscalizada reiterou informação já anteriormente apresentada de que "os recursos para a execução do negócio objeto da SCP foram aportados de acordo com a necessidade de construção da obra. Eventualmente, caso o sócio participante (MA) não dispusesse dos recursos, estes foram realizados pelo sócio ostensivo para posterior acerto de contas";

30. a fiscalização apurou que dos cerca de R\$ 1,5 milhão creditados na conta do BRB Banco de Brasília, a soma dos valores oriundos da Playtime correspondem a R\$ 1,2 milhão, ou seja, 80% do total. Entretanto, na contabilidade da SCP, tais recursos foram registrados como 75% oriundos da MA Administradora e 25% da Playtime;

31. quanto aos recursos depositados na conta do Banco do Brasil em 2012, não restou comprovado que se originavam da MA Administradora, motivo pelo qual foi considerado que 100% dos recursos depositados na referida conta teve como origem a Playtime S/A;

32. quanto aos recursos depositados, em 2012, na conta do BRB Banco do Brasil, no total de R\$ 290.616,58, apenas R\$ 121.740,00 foram oriundos da MA Administradora. Cabe ressaltar que o cheque correspondente foi anteriormente informado, pela fiscalizado, como origem dos recursos para pagamento, pela sócia participante, do valor de R\$ 109,8 mil, do lote de terreno matrícula 91.512 (3ª parte), motivo pelo qual a fiscalização desconsiderou referido valor como relacionado ao pagamento do terreno;

33. Desta forma, verifica-se que dos valores depositados na conta do BRB Banco de Brasília em 2012, apenas 40% são oriundos da sócia participante. Entretanto, a contabilidade da SCP registrou como superior a 90% os recursos oriundos da MA Administradora depositados na referida conta;

34. no Anexo XXXIV estão demonstrados os valores que teriam sido repassados pela MA Administradora à Playtime como pagamento de 50% do lote do terreno matrícula 91.512, bem como os aportes que teriam sido realizados pela sócia participante nº empreendimento, entre 2010 e 2012, no total de R\$ 2.650.114,14;

35. desse total, a fiscalização considerou como comprovado apenas o montante de R\$ 728.131,45, destacando que grande parte do valor informado pela fiscalizada como correspondente ao pagamento, pela sócia participante, do lote de terreno, não foi comprovado;

36. a fiscalização concluiu, ainda, que dentro dos 2,65 milhões atribuídos à MA Administradora, a Playtime aportou mais recursos do que a sócia participante, invalidando a motivação apresentada para constituição da SCP, ou seja, de que a Playtime não possuía recursos suficientes para a realização do empreendimento;

37. considerando que os 50% de aportes restantes foram integralmente atribuídos à Playtime, a participação desta no empreendimento corresponderia a 68% e os da MA Administradora a 14%;

Diante dos fatos expostos, a fiscalização concluiu não haver fundamentação econômica ou propósito negocial na constituição da sociedade e que a constituição da SCP Playtime - MA foi simulada, posto que:

1. a Playtime era a proprietária do terreno onde a obra foi executada, contratou a construtora para realizar a obra, gerenciou a construção e financiou praticamente sozinha o empreendimento;

2. a MA Administradora não comprovou a compra de 50% do lote de terreno matrícula 91.512, não comprovou os aportes previstos no instrumento de constituição da SCP, não comprovou os aportes registrados na contabilidade da SCP e não comprovou a participação da empresa na direção e na fiscalização dos negócios da sociedade;

3. Jeovane de Moraes não detinha poder de administração dos negócios da fiscalizada para representá-la na operação, a venda do terreno não foi autorizada

pela assembleia geral da Playtime e várias cláusulas do instrumento particular de constituição da SCP não foram cumpridas, tais como o preço previsto para a venda do lote, a forma de pagamento prevista, o efetivo pagamento do valor do lote de terreno, o pagamento de 50% do saldo devedor do lote de terreno junto à Terracap, integralmente pago pela fiscalizada, a falta de lavratura da escritura definitiva de compra e venda do lote de terreno matrícula 91.512 e do registro da operação, o fato de que a Playtime não detinha condições de atuar como sócia ostensiva do empreendimento, tendo em vista seu objeto social, não houve incorporação do edifício no lote de terreno, a MA Administradora não efetuou os aportes correspondentes a 50% do valor dos custos do empreendimento e a Playtime realizou aportes em percentual superior a 50%, o Conselho Diretivo da SCP não foi constituído, cabendo, portanto, toda a administração do empreendimento à Playtime S/A;

Diante de tais fatos, concluiu a fiscalização que a razão para a constituição da SCP foi reduzir a tributação de IRPJ e CSLL incidentes na operação de venda do empreendimento para o Conselho Federal de Farmácia, tendo em vista que a atividade da SCP era construção e incorporação imobiliária, tendo adotado a forma de tributação pelo lucro presumido, com aplicação de percentuais de presunção de lucro de 8% e 12%, respectivamente, para determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, considerando que, caso a operação fosse tributada na Playtime S/A, a base de cálculo corresponderia a aproximadamente 80% da receita oriunda da alienação do imóvel.

Assim sendo, foi apurada infração de OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL, tendo em vista que a receita foi efetivamente auferida pela Playtime S/A, com apuração de IRPJ e CSLL conforme demonstrado no auto de infração.

Foi ainda aplicada multa de ofício no percentual de 150%, com base do previsto no art. 44, § 1º, Lei nº 9.430/96.

Por fim, foi arrolado como responsável solidário JEOVANE DE MORAIS, CPF 097.770.161-15, posto que detentor de 97,42% da Time Participações, esta, por sua vez, detentora de 90% da fiscalizada, o que atribui a Jeovane de Moraes caráter de efetivo proprietário da atuada, bem como o fato de que participou ativamente dos negócios da fiscalizada no empreendimento objeto do auto de infração aqui em discussão tendo:

1. representado a Playtime na compra do lote de terreno matrícula 91.512 junto a Terracap;
2. representou a fiscalizada na contratação da Fittipaldi Arquitetura Ltda para desenvolver o projeto de arquitetura do edifício construído no referido terreno;
3. representou a Playtime do acordo de refinanciamento do lote de terreno junto à Terracap;

4. representou a fiscalizada, ainda que sem poderes para tal, nº instrumento particular de constituição da SCP;

5. representou a fiscalizada na contratação da Construtora Águia Ltda para a construção do edifício no já identificado lote de terreno;

6. assinou o distrato da SCP como conselheiro da sociedade, ainda que o Conselho Diretivo desta nunca tenha sido constituído;

Resumindo, ainda que sem poderes para tal, restou comprovada a efetiva participação de Jeovane de Moraes nos negócios da fiscalizada na constituição da SCP Playtime - MA que deram origem à autuação objeto do presente processo, justificando sua responsabilização tributária em razão do interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, CTN, bem como pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, CTN.

IMPUGNAÇÃO

A empresa Playtime Combustíveis e Lubrificantes S.A, CNPJ 26.464.289/0001-93, e o Sr. Jeovane de Moraes, CPF 097.770.161-15, apresentaram impugnação em conjunto, às fls. 1026 a 1093, na qual argumentam:

1. que o auditor fiscal cometeu excessos, especialmente de formalismos, bem como muitos erros e demonstrou muita dificuldade sobre como opera uma SCP, passando a fazer exigências formais incompatíveis com essa espécie societária;

2. que o procedimento fiscal não prestou a devida atenção nas pessoas físicas dos sócios, o que levou a dois erros, sendo um em relação a Miguel Cordeiro Viana, que era capitalizado e supria sua empresa com recursos financeiros próprios e o segundo em relação a Jeovane de Moraes que, como proprietário das empresas, negociava e assinava pessoalmente os contratos de negócios, que era considerado por ele como especial;

3. que as conclusões do auditor acerca da falta de condições econômicas da MA Administradora para participar da SCP são errôneas, tendo em vista que deveria ter baseado sua análise não na receita bruta mas no lucro, pois a Playtime, como comércio de combustíveis, tem lucro em torno de 1% e 1,5% da receita bruta, enquanto a MA Administradora, por quase não ter custos, tem lucro próximo de 100%. Assim sendo, a Playtime teria um lucro anual em torno de R\$ 100 mil ou R\$ 150 mil, enquanto a MA Administradora teria um lucro em torno de R\$ 200 mil;

4. que Miguel Cordeiro Viana supriu a empresa com recursos próprios, inclusive conforme comprovado por cheques de seu relacionamento com terceiros;

5. que o auditor fiscal não tem poderes para desconstituir um negócio jurídico tendo em vista a ausência da lei ordinária prevista na parte final do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional;

6. que o auditor fiscal cometeu inúmeros erros ao se basear em formalidades documentais para desconsiderar a SCP e o negócio jurídico, bem como que para fins tributários e fiscais, a lei exige que o fisco se abstenha do exame de formalidades tais como assinaturas, pois o fato gerador ocorre, ou não, independente disso;

7. que a legislação comercial e tributária prescreve que a existência de SCP independe de qualquer formalidade e que o contrato social produz efeitos apenas entre os sócios e nas questões internas da sociedade;

8. que a contabilidade da SCP foi desenvolvida em livros auxiliares e atendeu à legislação;

9. apresentam declarações de pessoas idôneas que acompanharam o empreendimento imobiliário, onde atestam a realidade do negócio;

10. que Jeovane de Moraes sofreu fiscalização pelos mesmos fatos objeto deste processo, em relação ao resultado obtido pela venda do imóvel ao Conselho Regional de Farmácia, cujo crédito total foi no montante de R\$ 18.072.053,82 e que, desta forma, ambos os lançamentos somados representam aproximadamente R\$ 35.000.000,00 para um negócio que teve resultado total de R\$ 18.000.000,00, apurado em uma receita bruta de R\$ 25.000.000,00, considerando, ainda, que os impugnantes têm apenas 50% do negócio e do resultado, o que torna o lançamento um confisco, vedado pela Constituição Federal;

11. que o auto de infração classifica o lançamento de "Omissão de Receita não Operacional a título de Ganho de Capital" mas que, na verdade, trata-se de lançamento complementar de diferença de tributos e de reclassificação de receita, tendo em vista que a fiscalização retirou as informações dos registros contábeis do contribuinte;

12. que o valor do ganho de capital utilizado pela fiscalização (R\$ 19.651.604,95) é o mesmo do lucro operacional apurado na SCP na sua contabilidade, tributado espontaneamente pelo contribuinte;

13. que é falsa a acusação de planejamento tributário pois o negócio e a SCP eram reais e verdadeiros e produziram os devidos efeitos legais;

14. que o ônus da prova cabe à acusação, pois segundo o Decreto-Lei nº 1.598/77, os registros contábeis fazem prova a favor do contribuinte. Acrescenta que o contribuinte registrou em sua contabilidade toda a movimentação da SCP, como determinado na legislação fiscal, bem como que existiu a prova por outros meios como declaração de terceiros e de instrumentos contratuais e de controles;

15. que a sócia participante foi creditada na contabilidade com 50% do lucro apurado na SCP pela venda do empreendimento e que recebeu esse retorno do investimento;

16. que a realidade do negócio das partes fica devidamente comprovada pela riqueza de detalhes das operações realizadas e das transações financeiras e bancárias devidamente documentadas por TED, depósitos, cheques, etc.;

17. que a operação de venda de 50% do lote de terreno matrícula 91.512 para a MA Administradora é irrefutável e que os anexos I e XI demonstram os pagamentos a esse título;

18. que a questão objetiva é se ocorreram os aportes do sócio participante e que estes foram comprovados no autos e que não há justificativa ou plausibilidade em que o auditor ficasse preocupado se o aporte de um sócio em determinado momento foi maior do que o do outro ou se ocorreram em datas diferentes, pois isso se trata de negócio entre particulares aos quais cabe decidir sobre o seu negócio;

19. que a autuação de 100% apenas na impugnante é o reconhecimento, pela fiscalização, que a autuada é, de fato, a sócia ostensiva, que responde por tudo, nos termos da lei;

20. que pelos mesmos motivos, é contraditório a atribuição ao proprietário pessoa física como responsável tributário de fato;

21. que a tributação correta que deve prevalecer é a sobre o lucro na SCP pois sustentada na lei e amparada nos elementos constantes dos autos;

22. que a sócia ostensiva recolheu todos os tributos incidentes sobre as operações da SCP;

23. que o custo total da obra foi de R\$ 5.348.395,05, e os aportes da MA Administradora foram de R\$ 2.647.029,94 e da Playtime S/A de R\$ 2.701.365,11;

24. que a MA Administradora efetivamente comprou 50% do lote de terreno matrícula 91.512 e pagou integralmente por ele, conforme registrado na contabilidade, e que houve erro de inversão no valor correspondente a 50% do valor total do terreno, que seria de R\$ 627.500,00, mas registrado no contrato como R\$ 675.000,00;

25. que o lucro líquido foi distribuído na proporção de 50%, cabendo a cada sócio R\$ 9.000.603,20, tendo R\$ 17.000.000,00 sido depositado, a título de adiantamento, na conta conjunta 22.157-5, CEF, em nome de Jeovane de Moraes e Miguel Cordeiro Viana;

26. que a MA Administradora recebeu o saldo dos seus investimentos, no valor de R\$ 2.545.400,79;

27. que o auditor se utilizou de artificiosas formalidades e de outras acusações sem qualquer sustentação fática ou de direito para desconstituir a sociedade;

28. que não é lícito que o auditor fiscal se imiscua dentro do negócio das partes para pretender anular a operação e modificar a tributação apenas porque a assinatura não estava formalmente conforme os estatutos sociais;

29. que a atividade é a que consta do contrato da SCP, em seu objeto social e que ela é tributada de forma diferente da sócia ostensiva;

30. que o negócio, da forma em que foi ajustado, se enquadrava exatamente em uma SCP por envolver outro sócio que forneceria parte dos investimentos;

31. que o registro de incorporação somente é necessário quando a venda do imóvel ou unidades ocorre antes do término da obra, mas, no presente caso, o prédio foi integralmente vendido para um único comprador para quem tal registro não teria qualquer finalidade, além de lhe trazer dificuldades e inconvenientes;

32. que a contratação de outra empresa para a construção da obra demonstra que não era necessário que a sócia ostensiva tivesse aquela atividade em seu contrato social;

33. que o que importa para fins tributários é que o empreendimento foi realizado com finalidade de natureza comercial, concretizada ao final;

34. que o auditor não afirmou que não houve aportes do sócio participante, mas apenas que não encontrou a exata proporção;

35. que os percentuais, cálculos e conclusões indicados pelo auditor fiscal em seu relatório estão equivocados e que este não esclarece seus critérios, bem como que o contribuinte comprovou, por meio dos registros contábeis e com base em prova documental, os referidos aportes;

36. que a SCP era acompanhada de perto e fiscalizada pelos sócios Jeovane e Miguel e que este seria o motivo pelo qual o Conselho Diretivo nunca foi eleito formalmente, o que não impediu a sociedade de funcionar e atingir seus objetivos;

37. que a conclusão do auditor de que o negócio foi simulado baseia-se em aspectos formais;

38. que a conclusão do auditor de que a SCP foi constituída apenas para reduzir a tributação é desmentida pelas provas, pelos fatos e pela forma como foi desenvolvido o negócio entre as partes;

39. que há substância econômica no negócio e não um mero artifício para economia tributária;

40. que os arts. 15 e 16 do estatuto social exige autorização da assembleia apenas para alterar o objeto social da própria pessoa jurídica e não para a realização de negócios ou criação de SCP;

41. que a forma de gerir a sociedade é responsabilidade dos sócios e cabe a eles decidirem em qual momento haverá de atender ao fluxo de caixa das operações;

42. que o contribuinte apresentou toda a documentação solicitada e forneceu todas as explicações demandadas e que, portanto, não foi causado embaraço à fiscalização;

43. que as evidências relacionadas nos itens 276 a 282 são pueris e inúteis para chamar a operação de conluio, fraude e sonegação e que a multa de ofício de 150% é inaplicável ao presente caso;

44. que a responsabilidade pessoal somente pode ser atribuída ao agente na existência de dolo;

45. que se trata de responsabilidade subjetiva e não objetiva e que, portanto, o ônus da prova é do fisco;

46. que o auditor fiscal não provou o dolo pois a acusação está baseada apenas em conjecturas, pois o negócio foi real;

47. que não pode ser atribuída a responsabilidade pessoal ao sócio controlador, pois o lançamento decorreu mais de uma interpretação pessoal do que de um fato que possa ser atribuído como fraude, simulação ou sonegação;

48. requer, pois, a exclusão de Jeovane de Moraes do polo passivo do auto de infração;

49. encerra impugnando a totalidade do lançamento, conclusões, critérios, valores utilizados, bem como demonstrativos, relatórios, valores, datas, arbitramentos, presunções, acusações e fatos geradores;

50. aduz que o lançamento merece ser declarado integralmente nulo;

51. pugna por aditamento, esclarecimentos adicionais ou juntada de documentos;

Os autuados anexaram à presente impugnação, os documentos abaixo:

1. procuração da Playtime S/A constituindo seus representantes para representá-la frente à Receita Federal, bem como subestabelecimento (fls. 1095 a 1097);
2. Carteira da OAB dos procuradores (fls. 1099 a 1100);
3. declarações de Ronaldo Ferreira de Souza, José Henrique Nazareno Rodrigues, Márcia Regina Rodrigues Mateus e Alceio Rosa de Oliveira (fls. 1.102 a 1105);

4. cheques emitidos pela MA Administradora (fls. 1107 a 1109), conforme abaixo descritos:

Cheque nº	Valor (R\$)	Banco	Beneficiário	Data
000095	400.000,00	Santander (033)	M A Adm. de Imov. Próprios Ltda.	24/03/2010
000096	100.000,00	Santander (033)	M A Adm. de Imov. Próprios Ltda.	24/03/2010
000100	146.500,00	Santander (033)	Playtime Combustíveis e Lubrificantes S/A	06/08/2010

5. Balancete de Apuração da SCP (fls. 1111 a 1121);
 6. Livro Razão da distribuição de lucros da SCP (fls. 1123 a 1126);
 7. Escritura Pública da venda do imóvel para o Conselho Federal de Farmácia (fls. 1128 a 1131);
 8. Cheque da venda do imóvel (fls. 1133);
 9. Depósito de R\$ 17.000.000,00 em conta conjunta da CEF (fls. 1135 a 1138);
 10. Comprovantes do retorno do investimento da MA Administradora (fls. 1141 a 1152);
 11. Livro Razão e comprovantes dos aportes da MA (fls. 1154 a 1307);”

A ementa da decisão recorrida foi a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

Reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, via criação artificial de Sociedade em Conta de Partição, gerada formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade.

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ato administrativo a ser submetido ao contraditório e à ampla defesa garantidos pelo processo administrativo fiscal.

A autoridade administrativa está vinculada à realidade dos efeitos jurídicos dos negócios realizados pelas partes, e não à qualificação dada por elas aos seus atos negociais.

ESCRITURAÇÃO - ELEMENTO DE PROVA

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao gestor de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem de infração dolosa à lei.

MULTA DE OFÍCIO.

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

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

“5. OS EXCESSOS DO AUDITOR FISCAL

Inicialmente, cumpre ressaltar que compete à defesa rebater todas as acusações feitas pela Autuação e apontar eventuais falhas no procedimento fiscal que entende necessário.

Ressalte-se que não se está aqui querendo nem nunca se quis menosprezar ou desqualificar de forma pessoal o Auditor Fiscal, que está exercendo seu múnus tão importante para sociedade, mas tão somente demonstrando falhas ou equívocos que endente a Recorrente que comprometeram o trabalho fiscal e levaram a conclusões que não condizem com a realidade, e principalmente com as acusações feitas.

Dessa forma, identificados equívocos na autuação, principalmente de critérios subjetivos, não é mera prerrogativa da Recorrente alegá-los e/ou demonstrá-los, mas principalmente sua obrigação.

O v. acórdão ora recorrido tratou tais premissas como "perda de tempo da Recorrente" (fl. 1354/1355) fazendo várias críticas também à Impugnação apresentada. Ou seja, não se pode criticar o trabalho fiscal, mas se pode criticar a defesa do Contribuinte.

E a questão fundamental neste procedimento fiscal é que o apego exagerado aos formalismos são as causas principais da conclusão do Auditor fiscal para a desconsideração da SCP - Sociedade em Conta de Participação e mais, de conduzi-lo a apresentar erros e conclusões que deturparam a verdade material do processo fiscal e que também são contrárias à legislação aplicada à espécie.

Ao assim se posicionar a r. decisão ora recorrida, já se percebe, desde o início, como será realizado o julgamento: uma defesa de forma pessoal do trabalho fiscal realizado, e também um pré-julgamento de todos os argumentos de defesa trazidos pelo Recorrente, o que compromete, sobremaneira, uma

melhor avaliação dos fundamentos e provas trazidos com a Impugnação, pela inicial e clara parcialidade do julgador.

Inclusive, provas e fatos trazidos e que são incontestáveis não foram sequer analisados e/ou aceitos pelo julgamento realizado pela DRJ, inclusive contrariando os próprios fundamentos do trabalho fiscal, como será a seguir demonstrado.

Ressalte-se, ainda, que grande parte das questões suscitadas pela Recorrente foram feitas, principalmente, com base nos princípios que norteiam o direito tributário, e também com base na legislação específica que rege as SCPs, legislação essa que a r. decisão acorrida sequer foi capaz de afastar especificamente.

Dessa forma, feitas as devidas considerações, cabe trazer os fundamentos de defesa que endente a Recorrente que fragilizam e comprometem o trabalho fiscal.

Nesse contexto, torna-se relevante chamar a atenção, pois, para os excessos cometidos pelo Auditor, especialmente dos formalismos e também para os muitos erros cometidos no trabalho fiscal, conforme se verifica no extenso Relatório, onde fica nítido que se alongou em demasia com um detalhamento de dados que não têm e nem tinham relevância para a matéria tributária e que era o objetivo do procedimento fiscal.

Os excessos de formalismos e de dados no Relatório podem à primeira vista impressionar e aparentar que foi desenvolvido e se estaria diante de um trabalho criterioso, porém, num exame mais detalhado, verifica-se que eles acabam atrapalhando e induzem a erros muito mais do que ajudam.

Assim, os conceitos que foram considerados para as conclusões do trabalho fiscal relativos à SCP, à incorporação imobiliária, registros públicos e outros equívocos, fazem uma distorção completa dos fatos e da lei e que acabam por contrariar a própria legislação fiscal que tem previsões claras a respeito.

Ademais, esses excessos cometidos, além de desvirtuarem os fatos e números em relação à operação fiscalizada e de constituírem um crédito tributário indevido, ainda, se tratados de forma individual ou pela soma de ambos os lançamentos realizados, tanto na pessoa física como na jurídica, se traduziram num verdadeiro confisco vedado pelo Direito Pátrio, conforme valores exorbitantes já referidos nesta peça.

A r. decisão recorrida, acompanhando o trabalho fiscal, não aceita as provas trazidas nos autos e entende pela desconsideração do negócio jurídico e da SCPs por questões puramente formais, e, dessa forma, acaba por violar a legislação pertinente à espécie principalmente em 2 aspectos, prescritas no art. 992 do CC, quais sejam: que "a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e que pode provar-se por todos os meios de direito, como será demonstrado nesta peça.

6. A EXISTÊNCIA E VALIDADE DA SCP - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

Inicialmente, cumpre fazer uma abordagem breve sobre alguns aspectos que regem uma SCP - Sociedade em Conta de Participação.

Como mencionado nesta Impugnação, o negócio e a SCP - Sociedade em Conta de Participação são verdadeiros e reais, não se tratando meramente de "planejamento tributário", como alegam a fiscalização e a r. decisão ora recorrida, e os argumentos utilizados para tal afirmação são os mais pueris possíveis, contrariando os princípios e legislação que regem este tipo de sociedade, principalmente ao se exigir que fossem realizados pelas partes procedimentos que não se coadunam especificamente com esse instituto jurídico.

A SCP - Sociedade em Conta de Participação é uma modalidade societária não personificada tratada pelo Código Civil de 2002, em seus arts. 991 a 996, sendo muito aplicada nas situações em que determinado grupo deseja investir recursos com objetivo de lucrar, mas opta por agir de maneira anônima. Pode ser utilizada para investimentos e estabelecimento de parcerias comerciais, como por exemplo, operações de importação e exportação, incorporações prediais, etc...

Em tais casos, a SCP é muito útil, já que a celebrada por meio de contrato apenas entre os sócios, e formada em geral por um sócio ostensivo, que pode ser uma pessoa física ou jurídica e por um ou mais sócios participantes, que também podem ser tanto pessoas físicas quanto jurídicas.

Para a doutrina dominante, embora seja denominada "sociedade em conta de participação" e esteja normatizada no Código Civil, a SCP não pode ser considerada uma sociedade propriamente dita, mas uma espécie contratual entre os contratantes. Tal se dá em virtude das características que lhes são peculiares, quais sejam, a SCP não necessita obrigatoriamente de contrato escrito, nem tem a exigência de ser registrada.

(...)

Com efeito, a SCP, de forma contrária a outros tipos societários, independe de quaisquer formalidades legais para sua constituição (Contrato por escritura pública ou particular, registro na Junta Comercial) e funcionamento, podendo ter sua existência provada por todos os meios de prova admitidos nos contratos comerciais, sendo inclusive prescindível a prova escrita. Para mostrar sua existência basta a simples presunção e a prova oral, inclusive testemunhal.

A SCP está devidamente prevista em lei e, portanto, tudo em decorrência dela e dos seus efeitos estão dispostos na norma legal e desses conceitos jurídicos, nem o Auditor, nem a r. decisão ora recorrida, poderiam ter se afastado como fizeram, e se for cumprir as suas exigências, se estaria desrespeitando exatamente o que a lei prevê para essa espécie societária.

Portanto, vejamos o que é uma SCP nos exatos termos da lei:

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

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

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

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

Por força de lei, como originalmente se dizia no conceito dessa espécie societária, o sócio participante era chamado de oculto e, ainda assim, é considerado, atualmente, pelas regras da sociedade.

Se o sócio é oculto, por consequência, perante terceiros, a sociedade também é, pois qualquer envolvimento com terceiro ou publicidade, o sócio, a sociedade e o negócio ficam expostos, e o que era para ser oculto, aparece, podendo passar o participante a responder solidariamente pela sociedade, conforme previsão do parágrafo único, do art. 993 acima transcrito, e contrariando a natureza de produzir efeitos apenas entre os contratantes.

Portanto, desde logo, se percebe equivocado o entendimento do Auditor para essa espécie societária, ao exigir, como se fosse uma causa de nulidade do negócio, que a venda de 50% do terreno para o sócio participante fosse registrada em cartório de imóveis ou que a Assembleia Geral autorizasse tanto a venda dos 50%, como também o negócio entre as partes, (itens 84, 86, 118, 119, 121, 129, 260 "e", e 262 do Relatório Fiscal).

O Auditor, além dessas exigências mencionadas, ainda apresenta outras em relação à formalização da operação da SCP, entretanto, veja que ao realizar uma Assembleia na sociedade anônima, como é o caso da sócia ostensiva, há obrigação legal de publicação e o arquivamento na Junta Comercial, cujos atos também são públicos (arts. 130, § 3º, 134, § 5º, e 289 da Lei nº 6.404/76 e arts. 1º, I, 2º, 32, II, "a", da Lei nº 8.934/94), ou seja, acaba retirando da SCP a natureza de oculta e passa a ser do conhecimento de terceiros, podendo fazer a responsabilidade do participante se tornar solidária.

A exigência do Auditor e da r. decisão ora recorrida de registrar em cartório a venda de 50% para o sócio participante (oculto) tem, além da mesma consequência dos registros públicos (publicidade), outra agravante, pois obriga o sócio oculto a participar da venda do imóvel para terceiros quando de sua

conclusão, porque constará da matrícula do imóvel como um dos seus proprietários.

Desse modo, tudo tem de ser realizado unicamente em nome da sócia ostensiva, conforme é a previsão legal (art. 991).

Assim, como determina a lei, o contrato de constituição da SCP produz efeito apenas entre os sócios, não cabendo qualquer outra exigência, em razão da informalidade que conceitua esse negócio e essa sociedade.

Por sua vez, a existência da SCP se comprova por todos os meios em direito, conforme prevê o Código Civil Brasileiro, no art. 992:

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

Portanto, a existência da SCP não depende de uma formalidade de assinatura no seu contrato de constituição (tampouco até de um contrato escrito, como antes fundamentado), principalmente se quem assinou tem relação direta com a propriedade do negócio, conforme ocorreu no presente caso. A eventual não adequação das assinaturas aos estatutos não pode nulificar o negócio, até porque ele foi realizado e concluído com sucesso. E a ausência deste também não pode ser motivo para levar à desconsideração desse instituto, nem de outras formalidades apontadas neste Recurso, como entenderam o trabalho fiscal e a r. decisão ora recorrida.

Pela sua informalidade conceituai, a prova de sua existência se dá por todos os meios de direito, não podendo, pois, a fiscalização e a r. decisão, ora impugnada, terem esse desmedido apego e de forma ilegal fazer aquelas exigências, especialmente, se utilizando desse procedimento para fins de cobrar tributos.

Por seu turno, a legislação tributária determina, inclusive, a forma de contabilização das SCPs, sendo, portanto, a escrita comercial também uma forma de prova da existência da sociedade, na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que dispõe:

"Art 9º -(...)

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifamos)

E em relação a SCP, o RIR/99 - Decreto nº 3.000/99 disciplina as regras para a sua contabilização e sua existência equiparada às pessoas jurídicas em geral:

"Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

"Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único)."

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

No caso presente, a contabilidade da SCP foi desenvolvida em livros auxiliares e atendeu à legislação, e, tanto é fato, que a fiscalização não apontou qualquer irregularidade em relação à mesma.

Como já referido, a lei prevê que a prova da existência da SCP se faz por todos os meios, e, como já demonstrado, a contabilidade se constitui em uma prova robusta, clara e precisa com o registro comercial de toda a sua movimentação.

E para que não restasse qualquer dúvida sobre a realidade do negócio e da SCP, o Contribuinte apresentou também provas por meio de declarações de pessoas idôneas que acompanharam o negócio e o empreendimento imobiliário realizado entre as partes, onde atestam a realidade do negócio, e o envolvimento financeiro e pessoal das mesmas (doe. 3 - fls. 1102 a 1105) conforme segue:

a) Ronaldo Ferreira de Souza, o contador da SCP, que acompanhou todos os atos dos sócios e do desenvolvimento de todas as etapas do empreendimento e da movimentação financeira entre as partes, declarou (doc. 3 - fl. 1102):

(...)

b) Jose Henrique Nazareno Rodrigues, o contador da MA Administradora de imóveis Próprios Ltda. e do Sr. Miguel Cordeiro Viana, a sócia participante, que também acompanhou todos os atos dos sócios e do desenvolvimento de todas as etapas do empreendimento e da movimentação financeira entre as partes, declarou (doc. 3 - fl. 1103):

(...)

c) Márcia Regina Rodrigues Mateus, a tesoureira que fazia o controle financeiro e dos aportes dos sócios da SCP, mandando relatórios para os mesmos, inclusive ao Sr. Miguel Cordeiro Viana, que da mesma forma dos demais declarantes, também acompanhou todos os atos dos sócios e do desenvolvimento de todas as etapas do empreendimento e da movimentação financeira entre as partes, declarou (doc. 3 — fl. 1104):

d) Alcelio Rosa de Oliveira, o engenheiro que foi responsável pela construção do imóvel objeto do empreendimento e que foi executado pela empresa de construção e engenharia Águia Ltda. também atestou a inspeção e vistoria in loco, constantemente por ambos os sócios da SCP.

inclusive pelo Sr. Miguel Cordeiro Viana, representante da M. A., comprovando a realidade do negócio e o interesse como investidor no desenvolvimento da obra (doc 3 — fl. 1105):

As referidas declarações constituem-se como provas nos exatos termos do art. art. 992 do Código Civil, e elas não podem ser simplesmente ignoradas ou não aceitas, pena de afronta clara ao mencionado dispositivo legal.

Desse modo, clareza maior não poderia haver para comprovar a realidade do negócio entre as partes e a existência da sociedade, conforme acima ficou demonstrado, e no decorrer desta peça serão apresentadas outras demonstrações inequívocas da existência do negócio e da SCP, que dentre outros podemos destacar a comprovação dos aportes dos sócios e o recebimento do retorno pelos mesmos, merecendo, pois, ser reformada a r. decisão ora recorrida.

7. OS APORTES DOS SÓCIOS PARA A SCP

O empreendimento foi custeado com aportes dos sócios que podem ser assim resumidos:

APORTES			
ANOS	M. A.	Playtime	TOTAL
2010			
Lote	627.500,00	627.500,00	1.255.000,00
Outros	637.205,46	626.705,48	1.263.910,94
2011	1.114.250,00	1.125.059,15	2.239.309,15
Subtotal	2.378.955,46	2.379.264,93	4.758.220,09
2012	268.074,48	322.100,48	590.174,96
TOTAIS	2.647.029,94	2.701.365,11	5.348.395,05

Conforme consta da apuração do lucro na SCP, o custo do empreendimento foi de R\$ 5.348.395,05 e, no quadro acima está detalhado os aportes de cada sócio.

Cabe destacar que todos os créditos pertencentes à M. A. foram registrados na contabilidade em sua conta de aportes, comprovados por depósitos e cheques de terceiros que tinham relação com o Sr. Miguel.

Portanto, toda a referência aos direitos da sócia participante está registrada no Livro Razão e, ao final, quando encerrada a SCP, foram os seus investimentos lhes reembolsados, juntamente com o lucro da operação, conforme comprovado (docs. 10 e 11 - fls. 1141 a 1307).

O Contribuinte anexou com a Impugnação os comprovantes dos aportes realizados pela M.A. (docs. 10 - fls. 1141 a 1152).

O Auditor fiscal faz também acusação no Relatório de que os aportes foram desproporcionais (item 263, subitens "c" e "d"). Todavia, observa-se uma contradição flagrante, pois, em outros pontos, ele alega que os aportes da M.A. não existiram (item 259).

Entretanto, ao alegar a desproporção, ele confirma a existência dos aportes da M.A., cabendo notar no quadro acima que a diferença não é relevante, pois se observado até o ano de 2011, pelo subtotal, eles se equivaliam com uma insignificante diferença.

No ano de 2012, em que o imóvel foi vendido, no final da obra para execução de instalação dos serviços públicos (luz, água, vistorias, alvarás, etc.) de finalização do edifício, as despesas foram resolvidas pela sócia ostensiva, e naquele momento com a venda já definida não justificava a sócia participante fazer aportes em valores não relevantes.

8. AS PESSOAS FÍSICAS DO NEGÓCIO JURÍDICO

Nem o procedimento fiscal nem a decisão ora recorrida deram a devida atenção nas pessoas físicas dos sócios que realizaram o negócio objeto do lançamento fiscal e essa desatenção provocou dois erros: o primeiro em relação ao Sr. Miguel, que era o capitalizado e supria a sua empresa com recursos financeiros próprios; e o segundo para o Sr. Jeovane, que como proprietário das empresas, negociava e assinava pessoalmente os contratos de negócios, que era considerado por ele como especial.

O Sr. Jeovane de Moraes, também autuado como responsável neste lançamento, é um empresário de porte médio conhecido e conceituado no meio empresarial do Distrito Federal, onde está estabelecido há muito tempo.

Embora possua várias empresas e diversos negócios, é a sua pessoa física quem se destaca em suas atividades e no relacionamento com outras pessoas, empresários e empresas, pela confiança que desfruta no meio empresarial.

Cabe ressaltar, por relevante, que a pessoa física do autuado e as suas empresas nada devem ao Fisco, pois recolhem todos os seus tributos rigorosamente em dia, e na presente fiscalização, nada dificultou com a disponibilização da contabilidade de suas empresas, de informações e de seus extratos bancários, e tudo mais que a Auditoria fiscal solicitou e examinou, tanto na pessoa física quanto na jurídica.

O que ocorre é que no dia a dia das atividades empresariais, elege Diretores para gerir as operações cotidianas, porém, quando são negócios especiais, comparece pessoalmente, como foi o caso de aquisição de um terreno e assunção de dívidas e da assinatura de um contrato da SCP - Sociedade em Conta de Participação.

Aliás, o Relatório Fiscal reconhece o seu poder decisório nas empresas e nos negócios:

"57. Verifica-se, portanto, que a acionista majoritária da Playtime S.A é controlada pelo Sr. Jeovane de Moraes, de forma que este acaba sendo o "proprietário da fiscalizada."

Embora a assinatura de forma pessoal do proprietário pudesse representar algum ato em desacordo com os estatutos sociais num determinado momento, no entanto o negócio e o empreendimento foram realizados, concluídos e atingiram o seu objetivo final e, desse modo, o contrato, como foi assinado, não tem influência na parte tributária que não é afeita a essas formalidades, uma vez que

o fato gerador desenvolve de forma independente dessas condições (art. 118 do CTN).

O Contribuinte tampouco realizou o negócio com o objetivo de lesar alguém ou o Fisco, pois recolheu todos os tributos e registrou as operações em sua contabilidade e, como ocorre com os seus negócios, o empreendimento comercial examinado nesta fiscalização foi concluído com sucesso, com o cumprimento de todos os compromissos perante seus parceiros e terceiros.

Por sua vez, o parceiro escolhido para o negócio examinado nesta fiscalização, o Sr. Miguel Cordeiro Viana, é muito capitalizado pessoalmente, e também possui vários negócios especialmente imobiliários, razão pela qual se tornou sócio no negócio comercial aqui mencionado, inclusive por sua empresa M.A Administração de Imóveis Próprios Ltda.

Por esse know how e experiência em atividades imobiliárias da empresa e do seu sócio, além de contribuir com parte capital, ajudaria ainda em auxiliar no aconselhamento e encaminhamento da comercialização do empreendimento, como inclusive assim fez e como também está demonstrado nos autos, por meio das declarações de profissionais que acompanharam o negócio (doe. 3-fls. 1102 a 1105).

Ambos são empresários que se destacam pela influência pessoal que têm nos seus negócios e também possuem características que na atividade empresarial muitas das vezes a parceria se torna necessária para o bom desenvolvimento do empreendimento.

Cabe aqui fazer um paralelo, comentar e também impugnar uma equivocada análise do Auditor fiscal, vez que ele apresenta uma tabela da receita bruta da Playtime S/A e outra da M.A. Administradora, sócias no empreendimento, para concluir de forma completamente equivocada, que uma teria muito mais condições financeiras do que a outra para realizar o empreendimento imobiliário dos autos, e mais, que o negócio não se realizou de fato e foi objeto de uma simulação, na sua avaliação enviesada, e uma das causas principais seria apenas por essa falta de capacidade financeira da M. A.

Nesse aspecto, o Auditor afirma no Relatório Fiscal:

"105. É interessante observar como a Playtime S.A, uma companhia de porte econômico robusto, como já demonstrado, recorreu a uma empresa como a M.A Administradora, cujo porte não podia ser comparado ao da fiscalizada, para atuar como investidora no empreendimento.

109. Se for considerada ainda a projeção do custo global da construção constante do memorial descritivo (documento denominado "H - Aval. do Custo Global / Custo de Cada Unidade. Q. III e IV da NBR-12721") apresentado pela fiscalizada - custo global de aproximadamente R\$ 4,6 milhões, avaliado no mês de janeiro de 2011 -, percebe-se que a M.A Administradora não reunia condições de arcar com metade desse custo.

209. Cabe aqui registrar que, considerando os valores de sua receita bruta declarada e de sua movimentação financeira (vide Tabela 02 no parágrafo 64), a M.A Administradora não detinha condições econômicas de desembolsar R\$ 2,65 milhões no empreendimento, ao longo dos anos de 2010 a 2012."

Com efeito, o grande erro na afirmação acima foi analisar a capacidade financeira pelo montante bruto da receita. Ora, numa análise econômico-financeira existem grandes empresas com faturamento bilionário que quebram por ausência de lucro líquido, que é, afinal, a remuneração do capital e da manutenção de sua atividade e dos seus investimentos. O valuation e a capacidade de caixa das empresas são calculados pelo EBITDA, que se traduz em um dos conceitos de lucro.

Nesse contexto, o Auditor deveria ter notado que a Playtime é um posto de gasolina que tem lucro líquido em torno de 1% e 1,5% da receita bruta e, por esta razão, a legislação fiscal estima o lucro presumido em 1,6%. Já a M. A. Administradora de Imóveis próprios, sua receita bruta é de aluguéis e auferes próximo a 100% de lucro, porque não tem quase custos que são assumidos pelos locatários. Desse modo, se observados os valores dos itens do Relatório Fiscal, o lucro da Playtime anual estaria em torno de R\$ 100 ou 150 mil (item 58), enquanto o da M. A. estaria em torno de R\$ 200 mil (item 64).

O Auditor, para entender melhor a situação, poderia ter examinado os Balanços da sociedade Playtime de 2010 e 2011, onde o lucro em 2011 foi de R\$ 129.608,07 (fl. 330 dos autos), e em 2010 havia prejuízos acumulados, remanescendo um lucro com a compensação do prejuízo de R\$ 211.126,74 (fl. 315 dos autos).

E o pior é que tais critérios e fundamentações foram utilizados para a desconsideração da SCP, ao argumento que a empresa M.A. não teria condições financeiras para o referido negócio e, assim, a transação não teria existido.

Todavia, conforme já esclarecido, não se atentou, como demonstrado nos autos, que quem detinha a capacidade financeira para empreender o negócio eram as pessoas físicas do Sr. Miguel e do Sr. Jeovane, que supriram as suas empresas com recursos próprios, inclusive, em relação ao primeiro, conforme foi comprovado por cheques de seu relacionamento com terceiros que foram utilizados nesse seu investimento no negócio e descritos no Relatório e nos autos.

E ainda, nesse mesmo contexto, a M. A. emitiu em 2010, entre outros cheques, apenas para dar um exemplo, nos valores de R\$ 400.000,00, 100.000,00 em 24/06/2010 e R\$ 146.500,00 em 06/08/2010, totalizando R\$ 646.500,00 (docs. 4 - fls. 1107 a 1109), que foram sacados no Banco e destinados à presente operação. Ora, dentro do raciocínio do Auditor e da r. decisão recorrida, provavelmente estes cheques não existiram, pois com base em suas análises, a sócia participante com aquela sua receita bruta jamais poderia ter emitido cheques nestes valores.

E prosseguindo nestas análises distorcidas, o Auditor afirma que o único valor que a M. A. emitiu foi de R\$ 121,4 mil, conforme item 246 do Relatório Fiscal:

"246. **O único recurso originário da M.A Administradora consistiu num cheque por ela emitido no valor de R\$ 121.4 mil.** Com relação a este depósito, os recibos apresentados não são documentos hábeis e idôneos para comprovar que os recursos foram pagos pela M.A Administradora nos valores e para os beneficiários que os recibos apontam. Até porque a própria contabilidade da SCP Playtime - M.A registrou todo o valor depositado como um aporte efetuado pela M.A Administradora, como já dito e demonstrado no Anexo XXI. Ou seja, os R\$ 109,8 mil que a Playtime S.A alegou terem sido pagos pela M.A Administradora pela compra de 50% do lote (parte 3), por meio do referido cheque, não foram comprovados como tais, já que incluídos nos R\$ 121,4 mil aportados pela sócia participante na sociedade." (grifamos).

Porém, o que é necessário observar é a realidade do negócio e do processo, e também que todo o desenvolvimento do empreendimento ocorreu com a efetiva contribuição do que foi contratado como obrigação da sócia participante e realizada pela capacidade financeira da pessoa física do proprietário da mesma.

Esses elementos comprovam o quanto equivocada foi a posição do Auditor neste procedimento fiscal, ao entender não existir condições da M.A. assumir aquela obrigação, e o pior, como já mencionado, se utilizou desses dados completamente equivocados para concluir que o negócio não existiu tendo por base também uma análise deficiente e precária dessa pseudo-inexistência da falta de capacidade financeira da sócia participante (item 209 do Relatório).

Portanto, a desconsideração do negócio e da SCP está errada e não tem sustentação nos fatos e tampouco amparo jurídico, pois em sendo um dos motivos a análise realizada pelo Auditor fiscal autuante da capacidade econômico-financeira apenas da empresa M. A. Administradora de Imóveis Próprios Ltda., sem levar em conta a condição do seu sócio majoritário, o Sr. Miguel, não tem qualquer sustentação técnica e fática.

Aliás, a capacidade financeira da sócia participante ficou provada pela realidade dos recursos que aportou no negócio objeto deste processo, que correspondeu ao valor de 50% do custo do empreendimento, independentemente do faturamento da M A. Administradora.

A ocorrência dessa espécie de erro e de outros que ficaram explícitos no procedimento fiscal colocam em alerta as conclusões e os dados apresentados pelo Auditor fiscal e o respectivo lançamento fiscal, para onde culminou o resultado dos equívocos fiscais e, por isso, não tem condições de prosperar.

9. A DISTRIBUIÇÃO E RECEBIMENTO DO LUCRO DO NEGÓCIO PELAS PARTES

O lucro líquido obtido na SCP, foi distribuído entre as partes na proporção de 50% para cada uma, conforme comprova o Livro Razão em anexo (doe. 6 - fls. 1123 a 1126), conforme quadro abaixo demonstrado:

LUCRO DISTRIBUIDO			
ANO	M. A.	Playtime	TOTAL
2012	9.000.603,20	9.000.603,20	18.001.206,39
TOTAIS	9.000.603,20	9.000.603,20	18.001.206,39

A venda do imóvel por R\$ 25.000.000,00 foi toda quitada com um sinal de R\$ 3.000.000,00 e o saldo com um cheque da CEF emitido pelo Conselho Federal de Farmácia, em 17/08/2012 no valor de R\$ 22.000.000,00 (does. 7e8-fls. 1128 a 1133).

Diante desse pagamento, e no mesmo dia do recebimento da venda do imóvel, em 17/08/2012, houve um adiantamento do lucro de R\$ 17.000.000,00 que foi depositado na conta conjunta nº 22.157-5 na CEF - Caixa Econômica Federal, em nome dos destinatários finais dos lucros, as pessoas físicas dos proprietários das empresas, Jeovane de Moraes e Miguel Cordeiro Viana, conforme TED e extrato bancário anexos (doe. 9 - fls. 1135 a 1138).

A empresa M.A. também recebeu o saldo dos seus investimentos, no valor de R\$ 2.545.400,79. após os devidos acertos, conforme planilha e comprovantes do depósito bancário anexos (does. 10 - fls. 1141 a 1152).

Ora, esse elemento e comprovação são importantes, pois ninguém recebe o retorno se o investimento não tivesse existido como foi a acusação fiscal.

Posteriormente, com os acertos finais e a quitação geral de todas as obrigações da SCP, os sócios elaboraram o Distrato Social com a declaração de quitação mútua entre as partes (fls. 374 dos autos):

(...)

Desse modo, o negócio e a SCP foram realizados e encerrados com sucesso, tendo as partes recebidos os seus haveres e, portanto, atingido o seu objetivo, conforme comprovado pelos lançamentos contábeis e comprovantes de recebimentos dos valores em suas contas bancárias, não havendo qualquer razão para desconsiderá-los, ainda mais que os argumentos fiscais são frágeis, não se desincumbindo do ônus da prova que cabe à acusação.

Portanto, não assiste razão aos fundamentos da autuação e da r. decisão recorrida.

10. A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO

Cabe apontar inicialmente um dos grandes equívocos do Auditor fiscal e que terá influência em todo o procedimento fiscal, porém que não podem prevalecer, pois inúmeras são as provas da existência real da SCP e do negócio comercial entre as partes.

O Auditor fiscal não só desconsiderou a SCP - Sociedade em Conta de Participação, que foi constituída pela empresa ora autuada com o objetivo concreto de realização de um empreendimento imobiliário para fins comerciais, mas também o próprio negócio jurídico realizado entre as partes, e para isso se utilizou de várias questões puramente formais para justificar essa desconstituição, o que não têm qualquer amparo legal, especialmente pelo que dispõe o art. 118 e o art. 116 do CTN.

O negócio comercial, no entanto, foi real e a SCP também, como se observa pela riqueza de detalhes contábeis e dos investimentos realizados nos autos, além de outras provas, conforme já demonstrado.

Entretanto, independente da clareza da transação e das provas, que por si só sustentam, na legalidade da operação existe ainda um óbice legal, pois o Auditor tributário não tem poderes para desconstituir um negócio jurídico. (...)

Ocorre que até hoje não houve qualquer lei especificando as regras e procedimentos para a desconsideração do negócio jurídico e, desse modo, o Auditor fiscal desrespeitou as normas para a sua atividade vinculada, na forma que determina o CTN, que é uma Lei Complementar de hierarquia superior, na forma da Constituição Federal (art. 146, III, "a" e "b").

Ademais, vige no Direito Brasileiro o Princípio da Legalidade, onde ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, na forma do art. 5º, inciso II, da CF.88.

Desse modo, o procedimento do Auditor fiscal ora impugnado está subordinado ao previsto no art. 116, parágrafo único, do CTN, e a matéria ali disciplinada, qual seja, a desconsideração do negócio jurídico, somente seria possível quando houvesse em lei regras que minudentemente determinasse os casos e como seria o procedimento, em respeito aos direitos e a segurança jurídica do Contribuinte.

(...)

Constata-se, assim, que o artigo 116, parágrafo único, do CTN, em face da inexistência de Lei ordinária que o regulamente, não tem o condão de produzir efeitos no mundo jurídico no caso presente e, com mais razão, de amparar a pretensão da fiscalização de se utilizar de instituto da desconsideração de negócio jurídico, conforme constam em diversos atos praticados e descritos no Relatório Fiscal, e que foram a base de fundamento para o lançamento.

Ainda que o Auditor informe no Relatório que está realizando na sua interpretação idiossincrática de ter havido uma eventual fraude ou sonegação, o que não é verdade, mesmo assim, deveria se ater as regras do art. 116, por se tratar de norma especial sobre o mencionado instituto (desconsideração de ato jurídico), que prevalece sobre a regra geral de outros dispositivos legais.

Portanto, para autuar, na forma realizada no presente procedimento fiscal, a Auditora fiscal dependeria de lei em que estivessem estabelecidas as normas e regras especiais e específicas que permitissem a desconsideração de negócios jurídicos, uma vez que o art. 116 foi muito claro ao determinar que para tal intento teria de se obedecer "procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária", na forma da redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001.

Dessa forma, o procedimento fiscal não respeitou e infringiu o Código Tributário ao aplicar para fins da constituição de créditos tributários de preceito não regulamentado, razão pela qual o seu ato é completamente nulo por força dos princípios e da legislação fiscal, conforme preconiza o Direito Tributário Pátrio.

11. A FORMALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme já demonstrado, o Auditor fiscal no lançamento fiscal ora impugnado comete inúmeros equívocos ao se basear, por diversas vezes, em formalidades documentais para fazer a desconsideração da SCP e do negócio jurídico.

O Auditor se afastou da regra básica vigente no Direito Tributário Brasileiro de que os fatos devem ser interpretados abstraindo-se das formalidades, conforme disciplina o art. 118 do CTN, *in verbis*:

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada **abstraindo-se**:

I- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos Contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."(grifamos).

A título de exemplo, foi que o procedimento fiscal, dentre várias outras formalidades por ele exigidas, chegou ao ponto de desconsiderar uma SCP - Sociedade em Conta de Participação, que foi devidamente constituída, apenas porque o contrato foi assinado pelo sócio proprietário da empresa, sobre o argumento de que deveria ser pactuado por uma diretoria por ele mesmo nomeada, na qualidade de majoritário que era, e, ainda, porque os estatutos sociais previam a autorização do negócio por uma assembleia geral, a qual o sócio que assinou detinha o poder individual e majoritário de deliberação.

Entretanto, ainda que esses atos pudessem não estar enquadrados nos exatos termos dos estatutos ou dos contratos sociais, isso seria um aspecto meramente formal de assinaturas, que poderia ser alegado apenas entre as partes para as quais o documento produz os seus efeitos (art. 993 do Código Civil).

Todavia, para fins tributários e fiscais, a lei exige que o Fisco se abstenha do exame dessas formalidades, pois o fato gerador ocorre, ou não, independente disso, segundo a realidade da operação.

Ora, se pelo princípio tributário do non olet, o Fisco pode tributar a operação independente das assinaturas, seria contraditório se a alegada ausência dessa formalidade (assinaturas) pudesse desconsiderar o negócio. Seria uma incongruência fenomenal

E o contraditório no procedimento fiscal é que o próprio Auditor considera que o sócio que assinou o contrato é o responsável tributário de fato pelo crédito tributário lançado neste Auto de Infração. Ora, a sua assinatura, ou deve valer para tudo, ou para nada.

Por sua vez, a operação não foi assinada por qualquer pessoa que fosse completamente estranha aos fatos, mas pelo real proprietário da empresa e que, afinal, tinha o poder de deliberar sobre o seu patrimônio.

Aliás, nesse sentido, o próprio Relatório Fiscal reconhece à fl. 13:

"57. Verifica-se, portanto, que a acionista majoritária da Playtime S.A é controlada pelo Sr. Jeovane de Moraes, de forma que este acaba sendo o "proprietário" da fiscalizada." (grifamos).

Ademais, a legislação comercial e tributária é muito clara em prescrever que a existência dessa espécie de sociedade (SCP) independe de qualquer formalidade, e mais, que o contrato social, que a Auditoria fiscal questiona a sua validade, produz efeitos apenas entre os sócios e nas questões internas da sociedade, porém a sua existência prova-se por qualquer meio:

"Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade." "Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito, "(grifamos).

Desse modo, existem muitas outras formalidades exigidas pelo Auditor fiscal, além da acima referida, que são inacreditáveis e absurdas, e que foram claramente utilizadas apenas para justificar um excesso de exação.

12. A FISCALIZAÇÃO DA RFB NA PESSOA FÍSICA DE JEOVANE DE MORAES

A título de informação, cumpre ressaltar que a pessoa física de Jeovane de Moraes sofreu uma fiscalização pela RFB pelos mesmos fatos objeto deste processo, em relação ao resultado obtido pela venda do imóvel ao Conselho Regional de Farmácia, e que foi depositado em uma conta conjunta na CEF - Caixa Econômica Federal, no valor de R\$ 17.000.000,00, em nome das pessoas físicas dos sócios que pactuaram o negócio para a realização do empreendimento imobiliário e que eram os destinatários finais dos lucros a serem distribuídos na operação.

A fiscalização concluiu o trabalho em 28/08/2017, e o Contribuinte foi autuado com lançamento do IRPF Imposto de Renda Pessoa Física em relação ao ano de 2012, no Processo Administrativo fiscal nº 10166.724.774/2017-47 e o valor do crédito fiscal no Auto de Infração foi no montante de R\$ 18.072.053,82. que foi impugnado tempestivamente pelo Contribuinte.

Por fim, os lançamentos fiscais na pessoa física e o ora ocorrido na pessoa jurídica, somados em relação a um mesmo fato, representam aproximadamente R\$ 35.000.000,00 que, para um negócio que teve de resultado total (100%) de R\$ 18.000.000,00, apurado em uma receita bruta (venda) de R\$ 25.000.000,00, e mais, considerando que os Contribuintes ora impugnantes têm apenas 50% do negócio e do resultado, se torna um confisco vedado na Constituição Federal e ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e, ainda, ultrapassa a capacidade econômica e contributiva do Contribuinte, e também do fato gerador tributário (arts. 150, inciso IV, e 145, § 1º, da CF.88) .

13. O LANÇAMENTO FISCAL COMO GANHO DE CAPITAL

O Auto de Infração classifica o lançamento como "Omissão de Receita não Operacional a título de Ganho de Capital", entretanto, não se tratou de omissão de receitas, pois houve a devida contabilização e foi declarado à RFB. com a respectiva tributação e recolhimento dos tributos, porém, na empresa essa receita foi classificada como resultado apurado em SCP - Sociedade em Conta de Participação em razão da realidade do negócio.

Portanto, neste caso, o lançamento é complementar de diferenças de tributos e de reclassificação da receita pelo Fisco, não podendo se falar em omissão de algo que a fiscalização retirou exatamente dos registros contábeis do Contribuinte e do mesmo valor apurado na contabilidade e daqueles dados declarados na DIPJ e cujos tributos foram devidamente recolhidos. Foi impróprio, inclusive, o agravamento da multa, conforme impugnando em item próprio.

Na realidade, o que ocorreu foi uma acusação fiscal equivocada e indevida, porém longe de ser omissão, mas, quando muito, ad argumentandum, uma divergência estabelecida pelo Fisco em relação ao procedimento do Contribuinte.

O lançamento é complementar e apenas de uma diferença, pois conforme demonstrativo no item a seguir, se observa que a fiscalização promove a dedução

no próprio Auto de Infração dos tributos recolhidos na DIPJ e declarada espontaneamente pelo Contribuinte.

14. A APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

A Apuração do Ganho de Capital, no valor de R\$ 19.651.604,95, está demonstrada no Anexo XXXIII ao Auto de Infração, da seguinte forma (fl. 1107):

Receita da Alienação do Imóvel (a)	25.000.000,00
Custo Contábil do Imóvel (b)	5.348.395,05
Ganho de Capital Apurado (c) = (a) – (b)	19.651.604,95
Base de Cálculo do Imposto	19.651.604,95
IRPJ (15%) (d)	2.947.740,74
IRPJ (adicional 10%) (1) (e)	1.963.680,56
IRPJ Apurado (f) = (d) + (e)	4.911.421,30
IRPJ Declarado em DCTF (operação de venda do imóvel) (g)	494.000,00
IRPJ Devido (h) = (f) – (g)	4.417.421,30
Base de Cálculo da Contribuição	19.651.604,95
CSLL Apurada (9%) (i)	1.768.644,44
CSLL Declarada em DCTF (operação de venda do imóvel) (j)	270.000,00
CSLL Devida (k) = (i) – (j)	1.498.644,44

Conforme demonstrado no Quadro acima, o Auditor realizou os cálculos e o procedimento ao lançamento fiscal em forma de Ganho de Capital, nos valores acima e deduzidos os tributos pagos espontaneamente pelo Contribuinte na mesma operação.

O valor do Ganho utilizado pela fiscalização de R\$ 19.651.604,95 é o mesmo do lucro operacional apurado na SCP na sua contabilidade, conforme demonstrado em item próprio seguinte (Apuração do Lucro na SCP) e que foi tributado espontaneamente pelo Contribuinte. Apenas as receitas de aplicações financeiras e uma pequena despesa operacional cujos tributos haviam sido recolhidos pelo Contribuinte não entraram nos cálculos porque a fiscalização não interferiu nessa tributação por concordar com a mesma.

15. A FALSA ACUSAÇÃO FISCAL DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A tributação sobre o Ganho de Capital somente está ocorrendo neste procedimento porque o Auditor fiscal, sobre a falsa acusação de planejamento tributário, procedendo de forma errônea, desconstituiu por conta própria a SCP e também o negócio jurídico entre as partes.

No entanto, o negócio e a SCP eram reais e verdadeiros, e produziram os devidos efeitos legais, por tudo mais que restou demonstrado nos autos pela contabilidade do Contribuinte e adicionados pelas considerações desta defesa.

Portanto, ficam devidamente impugnados a desconsideração do negócio jurídico e da SCP, a tributação como ganho de capital, e as acusações de planejamento tributário, e a fraude fiscal e sonegação, porque não representam a realidade do Contribuinte e a verdade material do processo fiscal.

16. O ÔNUS DA PROVA CABE À ACUSAÇÃO

É regra do Direito de cabe a quem acusa o ônus da prova.

Por sua vez, dispõe a legislação fiscal de que os registros contábeis fazem prova a favor do Contribuinte, conforme disciplina o Decreto-Lei nº 1.598/77, in verbis:

"Art 9º-(...)

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifamos)

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

No caso presente, o Contribuinte registrou em sua contabilidade toda a movimentação da SCP - Sociedade em Conta de Participação, tal qual determinado na legislação fiscal (arts. 149 e 254 do RIR/99).

Além da prova contábil, existiu, ainda, a prova por outros meios, conforme previsto em lei, como a declaração de terceiros e de instrumentos contratuais e de controles que foram elaborados, conforme declaração, inclusive, da tesoureira encarregada dos recebimentos dos aportes das partes e da elaboração de relatórios (docs. 3 - fls. 1102 a 1105), provas estas que foram ignoradas pela r. decisão de 1ª instância.

O Auditor fiscal preferiu trafegar no campo de formalidades de assinaturas ou autorização de assembleias, o que afrontaria a informalidade legal do instituto (SCP) e daria uma indevida publicidade à sociedade. Essa interpretação equivocada do instituto jurídico e de como se opera uma SCP foram as bases para concluir que a SCP e o negócio entre as partes não teriam existido.

Entretanto, em nenhuma de suas acusações, o Auditor se desincumbiu do ônus da prova, e os aportes bancários registrados na contabilidade em conta de cada uma das partes, e comprovados por documentos e extratos bancários, não foram por ele admitidos, nem pela r. decisão ora recorrida, e não existiu uma prova sequer da razão dessa desconsideração, como já referido, preferindo transitar no mundo das conjecturas.

Os depósitos bancários, por exemplo, realizados pela sócia participante M. A., ou por seu proprietário, o Sr. Miguel, para o empreendimento, foram recusados por ele sob a alegação de que não havia comprovação da origem, exatamente porquê, em outra parte, manifestou entendimento de que a sócia, pelo seu faturamento anual não tinha capacidade financeira para aquele empreendimento, sem examinar a capacidade da pessoa física do sócio, e o pior, desprezando a realidade do negócio, como foram vários cheques emitidos pela empresa, que foram simplesmente menosprezados (docs. 4 - fls. 1107 a 1109).

Esse comportamento fiscal não atende ao previsto na legislação fiscal que determina que para não considerar determinado registro contábil ou documento, deve haver uma prova da inveracidade desse fato, o que não foi o ocorrido, pois o Auditor sequer examinou na empresa MA ou na pessoa física do sócio se aqueles depósitos não foram por eles realizados.

O Contribuinte apresentou os comprovantes, conforme registros contábeis e controles financeiros da tesouraria com a anotação que se referiam a aportes, porém, sem qualquer prova no sentido contrário para comprovar a inveracidade dos mesmos, as referidas provas foram por ele desconsideradas.

Além dos aportes, o Contribuinte comprovou, ainda, que a sócia participante foi creditada na contabilidade com 50% do lucro apurado na SCP pela venda do empreendimento e que recebeu esse retorno do investimento.

Ora, como pode não ter havido os aportes devidamente comprovados, ainda mais no caso que foi comprovado, também, o seu retorno pelo recebimento de metade do resultado da venda do empreendimento. O recebimento do retorno pela M. A. e por seu sócio pessoa física seria a título de que então?

Destarte, todos aqueles comentários no Relatório sobre as contas e os lançamentos contábeis são frágeis, superficiais e inconsistentes, e não possuem qualquer substância de realidade, de verdade e sequer de objetividade, razão pela qual são integralmente impugnados e contraditados pela realidade dos fatos e pelos comprovantes apresentados nos autos e nesta Impugnação.

Portanto, o Auditor fiscal não se desincumbiu do ônus de provar a inveracidade de todo o conjunto de provas e da realidade do negócio demonstrados pelo Contribuinte, ocorrendo o mesmo com a r. decisão ora recorrida, e que merece, desta forma, ser reformada.

17. A REALIDADE DO NEGÓCIO DAS PARTES

A realidade do negócio das partes fica devidamente comprovada pela riqueza de detalhes das operações realizadas e das transações financeiras e bancárias devidamente documentadas por TED, depósitos, cheques, etc.

A matéria objeto desta fiscalização, na verdade, é simples, pois basta que haja objetividade na análise e seja encaminhado para a conclusão do almejado, que nada mais é do que a realidade da operação e do negócio desenvolvido pelos sócios.

A realidade do negócio entre as partes estão suficientemente embasadas em escrituras públicas, documentos, comprovantes bancários, declaração de pessoas que acompanharam o negócio e as operações, e tudo mais que consta dos autos.

Por seu lado, a operação foi tributada espontaneamente pelo Contribuinte na forma determinada na legislação tributária, em consonância com a realidade do negócio.

Nos itens seguintes, a defesa destaca esses elementos que demonstram a verdade material da matéria tributária devidamente comprovada e com dados e elementos reais.

18. A VENDA DE 50% DO TERRENO PARA A SÓCIA M. A.

O lançamento fiscal, ora impugnado, demonstra um erro já no início.

No negócio contratado entre as partes houve a venda para a empresa M.A. Administradora de Imóveis Próprios Ltda. de uma parte correspondente à metade do terreno, para poder viabilizar o empreendimento e, inclusive, foram realizados pagamentos pelo mesmo, e quitada a operação, conforme registrado na contabilidade da SCP e ingressos nos bancos.

Embora haja contestação da fiscalização sobre essa transação, todavia as provas são irrefutáveis neste sentido, e no próprio Anexo I e XI da fiscalização consta os pagamentos a esse título.

A questão objetiva a ser considerada pelo Auditor fiscal é se ocorreram os aportes do sócio participante, aliás, conforme efetivamente houve e foram comprovados nos autos, pois não há justificativa ou plausibilidade que o Auditor ficasse preocupado se o aporte de um sócio em determinado momento foi maior que o outro, ou se ocorreram em datas diferentes, pois isso se trata de negócio entre particulares aos quais cabem decidir sobre o seu negócio, e não são causas de nulidade ou de não validade da operação como quer a fiscalização.

Embora a tributação a título de ganho de capital seja inaplicável ao caso, diante das robustas provas apresentadas pelo Contribuinte, o que reclama a nulidade integral do lançamento fiscal, uma vez que a correta é a incidente sobre o lucro da SCP, mas, ainda assim, ad argumentandum, e pelo princípio processual da eventualidade, é necessário apontar o erro ocorrido neste item, pois tendo sido vendida a metade do terreno, a apuração e o lançamento fiscal na ora autuada estariam limitados a essa proporção de 50% e não de 100% como ocorreu.

A tributação de 100% atribuída apenas ao Contribuinte seria o reconhecimento pela fiscalização que a autuada é de fato a sócia ostensiva que responde por tudo nos termos da lei, todavia, isso também representa uma contradição fiscal ao negar a existência da SCP.

Da mesma forma, é contraditória a atribuição ao proprietário pessoa física como um responsável tributário de fato, por ter assinado os instrumentos contratuais da operação objeto da tributação e, no entanto, considerar que os documentos são nulos e a SCP não existiu por falta de capacidade de representação dessa mesma pessoa nos termos estatutários. A condição atribuída pela fiscalização teria de abarcar, por consequência, em todos os sentidos.

Assim, essas definições são necessárias para que o exame do caso seja realizado dentro da boa-fé objetiva que a Administração Pública e o Auditor têm de

observar no trato com o Contribuinte, na forma do art. 2º, inciso IV, da Lei nº 9.784/998.

19. A APURAÇÃO DO LUCRO NA SCP

A tributação correta que deve prevalecer é a sobre o Lucro na SCP porque está sustentada na lei, amparada nos elementos constantes dos presentes autos e na contabilidade do Contribuinte, e porque é a justa e corresponde ao fato gerador e ao negócio jurídico realizado.

Todos os procedimentos e a tributação que merece prevalecer é a realizada na SCP, pois está amparada em todos os sentidos no que está previsto no Regulamento do Imposto de Renda, com esteio na legislação comercial e nos atos e negócios praticados pelas partes.

A Apuração do Lucro na SCP, conforme o Balancete de apuração de resultado realizado na sua escrituração contábil, quando do encerramento das suas atividades, está assim demonstrado (doo 5 - fls. 1111 a 1121):

Receita da Alienação do Imóvel (a)	25.000.000,00
Custo Contábil do Imóvel (b)	5.348.395,05
Lucro Operacional (c) = (a) – (b)	19.651.604,95
Outras Despesas (d)	8.827,08
IRPJ + IRPJ sobre aplicações (e)	498.774,96
CSLL + CSLL sobre aplicações (f)	272.496,52
PIS (g)	162.500,00
COFINS (h)	750.000,00
Renda de Aplicação Financeira (i)	42.200,00
Lucro Líquido da SCP (j) = c – d – e – f – g – h + i	18.001.206,39

A sócia ostensiva, e ora autuada, recolheu todos os tributos acima demonstrados incidentes sobre as operações da SCP, como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos seus respectivos vencimentos, conforme declarado em sua DIPJ.

Apenas a título de esclarecimento, a diferença que ocorreu na dedução do valor dos tributos IRPJ e CSLL recolhidos pela ora Autuada, conforme acima demonstrado, decorre de que na SCP houve a tributação também das aplicações financeiras de renda fixa que a fiscalização neste aspecto, acertadamente, não envolveu na sua apuração.

20. OS PAGAMENTOS PELA COMPRA DE 50% DO TERRENO PELA SÓCIA PARTICIPANTE

O contrato de compra e venda de 50% do terreno pela M. A. previu em uma de suas cláusulas:

“Cláusula IV – Que o promitente VENDEDOR e o promitente COMPRADOR têm como objetivo a construção do empreendimento conforme projeto de arquitetura aprovado em 08 de junho de 2008, onde será edificadas 3 (três) pavimentos totalizando uma área inicial de 2.872,32m o qual as partes declararam conhecer e que as despesas decorrentes com edificação, registros, impostos, IPTU, TLP, Iluminação Pública, taxas e demais despesas que doravante existirem serão divididas de 50% (cinquenta por cento), o ITBI da transferência destas vendas, que será de responsabilidade do COMPRADOR.”
(grifamos)

Dessa forma, a operação de compra de 50% do lote se destinava e se vinculava à realização de um empreendimento imobiliário no referido lote de terreno.

Essa aquisição pela M. A. foi devidamente paga e quitada pela mesma, e como esse negócio estava vinculado ao empreendimento e à SCP, conforme cláusula acima transcrita, alguns dos pagamentos foram realizados juntamente com os aportes que eram da obrigação da sócia participante para os demais custos da obra. A contabilidade da SCP contabilizou adequadamente essas operações, e, nestas hipóteses, o registro contábil desses ingressos foram desmembrados e destacados na contabilidade da SCP e da sócia ostensiva, de acordo com cada destinação.

No demonstrativo dos aportes acima, verifica-se que do total aportado pela M. A., estava incluído, também, o pagamento pela compra de 50% do lote de terreno no valor de R\$ 627.500.00 e, assim, está comprovado a sua quitação juntamente com o montante de R\$ 2.647.029.94.

O Auditor não compreendeu esses pagamentos, entretanto, bastava ele considerar os aportes totais da M. A. que deveriam representar 50% dos custos do empreendimento e entender que as suas obrigações contratuais foram devidamente cumpridas, e que consistiam nos aportes e no valor de 50% do terreno.

O Contrato de Compra e Venda de 50% do terreno está inserido na instrumentalização do negócio e as suas cláusulas estabelecem garantias para o sócio participante para numa eventual hipótese de dificuldade na execução e conclusão do empreendimento estar assegurada o direito de sua parte no terreno.

E, nesse mesmo contexto de garantias, foi previsto também que haveria a possibilidade de outorgar escritura num prazo de 30 dias para essa sua cota no terreno, entretanto, era apenas para a hipótese de dificuldade no desenvolvimento do negócio, pois, em situação normal, a sua natureza de sócio participante não permitia essa formalização sob pena de se tornar responsável pelo negócio no mesmo nível do sócio ostensivo (art. 993, parágrafo único, do Código Civil).

No entanto, essa questão, se não for formalizada ou cumprida como denomina o Auditor, não torna nulo e tampouco altera o negócio entre as partes, porque é da natureza jurídica que a SCP opera na informalidade legal, amparada no caput do art. 993 do Código Civil.

Por outro lado, cabe esclarecer que o valor original da compra do terreno pela sócia ostensiva, conforme a escritura nos autos, foi de R\$ 1.255.000,00 e, assim, a venda dos 50% para a sócia participante com base nesse mesmo valor, o que resultaria em R\$ 627.500,00. O erro de inversão desse número no contrato para R\$ 675.000,00 foi um erro material, todavia que não invalida o negócio e tampouco que o contrato não foi cumprido, porque conforme previsão do art. 993 mencionado, o contrato produz efeitos apenas entre as partes e elas tinham ciência do referido erro.

O Auditor fiscal se imiscuiu demais nessas questões que dizem respeito apenas às partes, para dentro de seu formalismo desnecessário, em afronta ao art. 118 do CTN, e concluiu que estas questões seriam suficientes para invalidar a SCP e o negócio.

Dessa forma, ficam integralmente impugnadas todas essas considerações do Auditor fiscal nestas questões formais, e também na parte contábil quando com base nessas premissas falsas conclui equivocadamente que o negócio não foi cumprido ou não realizado entre as partes.

21. A DISTRIBUIÇÃO E RECEBIMENTO DO LUCRO DO NEGÓCIO PELAS PARTES

O lucro líquido obtido na SCP, conforme quadro acima demonstrado, foi distribuído entre as partes na proporção de 50% para cada uma, conforme comprova o Livro Razão em anexo (doe. 6 - fls. 1123 a 1126).

LUCRO DISTRIBUIDO			
ANO	M. A.	Playtime	TOTAL
2012	9.000.603,20	9.000.603,20	18.001.206,39
TOTAIS	9.000.603,20	9.000.603,20	18.001.206,39

A venda do imóvel por R\$ 25.000.000,00 foi toda quitada com um sinal de R\$ 3.000.000,00 e o saldo com um cheque da CEF emitido pelo Conselho Federal de Farmácia, em 17/08/2012 no valor de R\$ 22.000.000,00 (does. 7e8-fls. 1128 a 1133).

Diante desse pagamento, e no mesmo dia do recebimento da venda do imóvel, em 17/08/2012, houve um adiantamento do lucro de R\$ 17.000.000,00 que foi depositado na conta conjunta nº 22.157-5 na CEF - Caixa Econômica Federal, em nome dos destinatários finais dos lucros, as pessoas físicas dos proprietários das empresas, Jeovane de Moraes e Miguel Cordeiro Viana, conforme TED e extrato bancário anexos (doe. 9 - fls.).

A empresa M.A. também recebeu o saldo dos seus investimentos, no valor de R\$ 2.545.400,79, após os devidos acertos, conforme planilha e comprovantes do depósito bancário anexos (does. 10 - fls. 1135 a 1138).

Ora, esse elemento e comprovação são importantes, pois ninguém recebe o retorno se o investimento não tivesse existido como foi a acusação fiscal.

Posteriormente, com os acertos finais e a quitação geral de todas as obrigações da SCP, os sócios elaboraram o Distrato Social com a declaração de quitação mútua entre as partes (fls. 374 dos autos):

“Cláusula Segunda – A sócia M.A ADMINISTRADORA DE IMÓVEIS PROPRIOS LTDA, que recebe o nome de sócia participante, recebe da SCP PLAYTIME COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES - M.A ADMINISTRADORA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS LTDA, todos os direitos, haveres e lucro na sociedade, como também todo o valor investido e integralizado para a edificação do imóvel objeto da constituição desta sociedade por conta de participação, dando plena, geral, rasa e irrevogável quitação junto a sócia ostensiva PLAYTIME COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES S/A, para nada mais reclamar a qualquer título.

Desse modo, o negócio e a SCP foram realizados e encerrados com sucesso, tendo as partes recebidos os seus haveres e, portanto, atingido o seu objetivo, conforme comprovado pelos lançamentos contábeis e comprovantes de recebimentos dos valores em suas contas bancárias, não havendo qualquer razão para desconsiderá-los, ainda mais que os argumentos fiscais são equivocados, não se desincumbindo do ônus da prova que cabe à acusação.

22. A ACUSAÇÃO DE FALTA DE REGISTRO DA INCORPORAÇÃO

O Relatório Fiscal, no item 263, subitem "b", descreve outra questão influenciada pelo excesso de formalismo do Auditor:

b) Não houve a incorporação de um edifício no lote de terreno (como demonstra a matrícula nº 91.512), já que o imóvel edificado foi inteiramente vendido, em 2012, para o Conselho Federal de Farmácia;"

O registro da incorporação somente é obrigatório quando a venda do imóvel ou unidades se realize antes do término a obra, na forma do art. 30 da Lei nº4.591/66a.

No caso, realizada como foi após a expedição da carta de habite-se, ou seja, com as obras do prédio concluídas, o registro não é obrigatório, sendo, pois, dispensável.

A legislação fiscal já tratou deste assunto, e reconhece a existência da incorporação de fato (sem registro) e a de direito (com registro), porém, ambas produzem os efeitos fiscais, conforme descrito naqueles casos pelos arts. 151 e 152 do RIR/99.

Portanto, não é essa questão que é capaz de desfazer ou desconstituir o negócio jurídico ou a SCP entre as partes, como fez o Auditor, porque essa situação apenas gera consequências perante a Lei de Incorporação, para os

sócios, e para os eventuais adquirentes de unidades autônomas, o que não foi o caso pela venda integral do edifício.

Essa questão que foi tratada no contrato de constituição da SCP, como a possibilidade da incorporação imobiliária, demonstra apenas uma previsão na hipótese de ocorrer vendas durante as edificações, o que já estaria previsto no contrato e as partes teriam de providenciar o registro, por força da Lei de Incorporação. São obrigações contratuais normais que o contrato tem de prever.

Todavia, para fins fiscais, não há alteração num caso ou noutro, uma vez que na venda durante a obra, ou depois, incide a mesma forma de tributação.

No entanto, fica claramente demonstrado a intenção e o negócio comercial previsto no contrato que cujo objetivo final, sem qualquer dúvida, era a venda do edifício pelas partes.

Desse modo, o não registro não tem o condão de desfazer o negócio que foi confirmado pela própria venda realizada, estando equivocado o Auditor fiscal, pelo que é integralmente impugnado.

23. A ACUSAÇÃO DE APORTES DESPROPORCIONAIS DA SÓCIA PARTICIPANTE E DA SÓCIA OSTENSIVA

O Relatório Fiscal, no item 263, subitens "c" e "d", descreve outras questões influenciadas pelo formalismo do Auditor:

“c) Não ficou comprovado que a M.A Administradora efetuou os aportes na sociedade na proporção de 50% para cada sócio;”

“d) Restou demonstrado que a Playtime S.A efetuou aportes na sociedade numa proporção superior aos 50% previstos para cada sócio; e”

Observem, Eminentes Julgadores, que o Auditor não está afirmando que não houve aportes do sócio, mas apenas que não encontrou a exata proporção.

Ora, se houve investimentos pelo aporte dos sócios, é evidente que participavam do negócio e da sociedade. Por acertos internos, é possível que em determinados momentos algum deles possa ter assumido um custo, um compromisso ou desembolso, que tenha influenciado nos acertos e na contabilização final dos aportes.

A acusação fiscal foi em relação à sócia ostensiva e também à sócia participante, uma por ser inferior e a outra superior.

Todavia, isso não é suficiente para essa questão tornar o negócio nulo ou inexistente, para modificar a forma de tributação. Não se pode exigir, principalmente, por excesso de formalismo, que quando houvesse o aporte de um, imediatamente deveria corresponder ao do outro. Nessas questões financeiras, cada qual tem as suas condições próprias de disponibilidade em seu cotidiano e negócios, e pode haver entendimento entre eles sobre isso. É um

apego exagerado, equivocado e ilegal do Auditor, pelo que fica integralmente impugnado.

Estão também equivocados os percentuais que o Auditor indica no seu Relatório para estabelecer uma relação de depósitos entre uma e outra sócia, porém, esses cálculos e conclusões estão errados, até porque o Auditor não esclarece os seus critérios, e mais, o Contribuinte comprovou por meio dos seus registros contábeis e com base em prova documental os referidos aportes e os seus respectivos depósitos bancários.

24. A ACUSAÇÃO DE FALTA DE ELEIÇÃO DO CONSELHO DA SCP

O Relatório Fiscal, no item 263, subitem "e", aponta que a falta de eleição do Conselho Diretivo da SCP seria um dos motivos para a sua nulidade:

"e) Não houve a eleição dos membros do Conselho Diretivo da SCP, de forma que toda a administração do empreendimento coube à Playtime S.A".

A SCP era acompanhada de perto e fiscalizada pelas pessoas físicas dos sócios Jeovane e Miguel, conforme declaração de pessoas que acompanharam o negócio (docs. 3 - fls. 1102 a 1105), e por isso nunca foi eleito formalmente esse Conselho, o que não impediu a sociedade de funcionar e atingir os seus objetivos. Entretanto, essa formalidade não é fator ou causa de nulidade ou de inexistência da mesma, considerando a sua natureza de informalidade (art. 993 do Código Civil).

O Contribuinte se reporta aos demais fundamentos desta peça sobre essas formalidades.

Por sua vez, os efeitos do contrato são de interesse apenas do sócio, aliás, conforme está expresso no art. 993 do Código Civil.

"Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios (...)" (grifamos).

A eleição de conselho, e qualquer outra decisão interna da sociedade, não têm relevância e não podem influenciar ou determinar o fato gerador tributário como quer o Auditor, conforme dispõe o art. 118 do CTN.

Dessa forma, o Auditor está completamente equivocado ao se utilizar de formalidades como a presente, sendo, portanto, impugnado integralmente.

25. DOS FUNDAMENTOS DA R. DECISÃO RECORRIDA

A r. decisão recorrida fundamenta que "a desconsideração da SCP se deu face à constatação de não haver propósito negocial na constituição da sociedade, mas apenas a intenção de reduzir a tributação, com cometimento de fraude, face à infração à lei e que o "conjunto dos argumentos e fatos expostos pela Fiscalização evidencia a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento de valores relativos ao IRPJ e à

CSLL". (grifamos) Todavia, tal fato não representa a realidade dos fatos, como já demonstrado, diante do robusto conjunto fático-probatório trazidos aos autos em comparação com os supostos indícios e formalidades trazidos pela fiscalização e enaltecidos pela r. decisão recorrida.

E mesmo que ainda que fosse, tal justificativa, pôr si só, não poderia ser motivo para a desconsideração do negócio jurídico, como ocorreu, na forma, inclusive que vem decidindo esse Egrégio Conselho - CARF, como se extrai de sua jurisprudência, *verbis*

(...)

A questão que deve ser analisada in casu é a seguinte: as alegadas ausências de formalidades apontadas pelo trabalho fiscal e corroboradas pela r. decisão ora recorrida são suficientes para a desconsideração do negócio jurídico e da SCP e possuem maior relevância e/ou sobrepõem os outros meios de provas em direito admitidos e trazidos para os autos pela Contribuinte? A Recorrente entende que não.

E a resposta está na própria legislação aplicável à espécie, e que esta claramente exposta no art. 992 do Código Civil, que prescreve *verbis*:

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

E o que se discute aqui não é nem somente a inexistência ou não de formalidades, mas o apego exagerado a elas pelo trabalho fiscal e pela r. decisão a quo.

Portanto, no presente caso, não merece prosperar a r. decisão recorrida.

a) DO FORMALISMO

Com efeito, a r. decisão assim fundamenta (fl. 1355), *verbis*:

"Reclama do excessivo formalismo do auditor, mas se restringe a reputar como desnecessárias todas as formalidades que não cumpriu, tais como a falta de eleição do Conselho Diretivo da SCP. falta de assinatura em documentos, assinatura de pessoas não formalmente relacionadas à SCP ou a falta de registro da escritura pública de venda de 50% do lote do terreno matrícula 91.512.

Ou seja, no seu entender, todas as obrigações que deixou, sem justificativa plausível, de cumprir são desnecessárias e constituem mero formalismo."

A eleição do Conselho Diretivo da SCP, por exemplo, tida pela impugnante como sem relevância, teria como objetivo garantir que ambas as empresas sócias participaram efetivamente da execução

do empreendimento, já que é de interesse de ambas acompanhar e fiscalizar a aplicação dos recursos ali alocados.

De início cumpre destacar, como já exposto nesta peça, que o negócio **produz efeito somente entre os sócios**, na forma prescrita pelo art. 993 do CC.

A r. decisão a quo parece querer se preocupar com eventuais **garantias** que as partes teriam no negócio com a eleição de um Conselho Diretivo da SCP. Todavia, por mais que eventualmente existisse tal previsão em contrato, ela não é obrigatória, cabendo às partes, se for o caso, elegerem caso entendessem necessário, sendo que este fato **não é relevante para fins tributários**, e que se insere dentro da fiscalização.

Fazendo uma **analogia**, é o mesmo que estar previsto no contrato uma multa por atraso e as partes não quiserem fazer cumprir aquela cláusula em razão de vários motivos. A multa é apenas uma garantia das partes. Todavia, tal motivo jamais poderia ensejar uma desconsideração do negócio jurídico ou nulidade do que foi acordado entre as partes.

Ao assim se exigir, estaríamos diante de uma clara afronta à **autonomia de vontade entre os contraentes**, bem como ao **princípio constitucional da livre iniciativa econômica**, que norteiam o Direito Civil Brasileiro.

Nesse sentido, cumpre destacar que o referido tema se insere **num dos mais importantes princípios do direito contratual**: a autonomia da vontade, também conhecida como autonomia privada. Trata-se de premissa considerada, pela doutrina, como o fundamento do direito contratual.

No caso, o que está se exigindo pela autuação e pela r. decisão recorrida viola tanto a **liberdade de contratar** quanto a **liberdade contratual**, consistindo esta a como a faculdade de escolher o conteúdo do contrato e aquela a possibilidade que o indivíduo tem de contratar o que assim deseja.

Tampouco tais premissas poderiam ser suficientes para, por si só, desconsiderarem a SCP, o negócio jurídico, e os efeitos deles decorrentes.

Ora, como já exposto, se pelo princípio tributário do non olet o Fisco pode tributar a operação independente das assinaturas, seria contraditório se a alegada ausência dessas formalidades pudesse desconsiderar o negócio. Seria uma incongruência fenomenal.

Por outro lado, ad argumentandum tantum, ressalte-se que ao realizar uma Assembleia na sociedade anônima, como é o caso da sócia ostensiva, haveria a obrigação legal de publicação e o arquivamento na Junta Comercial, cujos atos também são públicos (arts. 130, § 3º, 134, § 5º, e 289 da Lei nº 6.404/76 e arts. 1º, I, 2º, 32, II, "a", da Lei nº 8.934/94), ou seja, retiraria da SCP a natureza de oculta, e que era a vontade das partes, e passaria a ser do conhecimento de terceiros, podendo fazer a responsabilidade do participante se tornar solidária.

A exigência do Auditor de registrar em cartório a venda de 50% para o sócio participante (oculto) tem, além da mesma consequência dos registros públicos (publicidade), outra agravante, pois obriga o sócio oculto a participar da venda do imóvel para terceiros quando de sua conclusão, porque estará constando da matrícula do imóvel como um dos seus proprietários.

Desse modo, tudo tem de ser realizado unicamente em nome da sócia ostensiva, conforme é a previsão legal (art. 991).

Assim, como determina a lei, o contrato de constituição da SCP produz efeito apenas entre os sócios, não cabendo qualquer outra exigência, em razão da informalidade que conceitua esse negócio e essa sociedade.

Portanto, não há como prevalecer os fundamentos da r. decisão ora recorrida.

A r. decisão ainda afirma:

"Mas a impugnante não apenas ignorou tal obrigação, prevista no documento de constituição da sociedade, como, na tentativa de comprovar a efetiva participação da MA Administradora na execução do projeto, apresenta declarações de pessoas que prestaram serviço à SCP com o intuito de provar que a sócia participante efetivamente acompanhou o desenvolver da obra, procedimento este totalmente informal e sem força probatória." (grifamos)

Neste ponto, cumpre destacar que as referidas declarações, juntadas pela Recorrente, visam comprovar o negócio realizado bem como a existência efetiva da SCP (e não meramente formal, como alegam a Autuação Fiscal e a r. decisão ora recorrida), conforme inclusive já demonstrado nesta série.

Portanto, trata-se de Declarações feitas pelos Contadores, de ambas as empresas (Playtime e MA) e que possuem, neste sentido, inclusive, responsabilidade legal sobre o que declaram; da tesoureira da SCP, que fazia o controle financeiro e dos aportes dos sócios da SCP, mandando relatórios para os mesmos, inclusive ao Sr. Miguel Cordeiro Viana; e do engenheiro que foi responsável pela construção do imóvel objeto do empreendimento da SCP.

Portanto, as referidas declarações constituem-se como "todos os meios de provas" nos exatos termos do art. 992 do Código Civil, e não podem ser simplesmente ignoradas ou não aceitas, como fez a r. decisão ora recorrida, e ao assim fazer, incorreu em afronta clara ao mencionado dispositivo legal, provas essas que sequer foram analisadas pela instância baixa.

Dessa forma, restou comprovado que a SCP era acompanhada de perto e fiscalizada pelas pessoas físicas dos sócios Jeovane e Miguel, conforme declaração de pessoas que acompanharam o negócio (docs. 3 - fls. 1102 a 1105), e por isso nunca foi eleito formalmente esse Conselho, o que não impediu a sociedade de funcionar e atingir os seus objetivos. Entretanto, a alegada ausência de tal formalidade não é fator ou causa de nulidade ou de inexistência da mesma, considerando a sua natureza de informalidade (art. 993 do Código Civil).

Com efeito, a eleição de conselho, e qualquer outra decisão interna da sociedade, não têm relevância para a finalidade do Auditor de desconsideração da SPC e não podem influenciar ou determinar o fato gerador tributário como quis o Auditor e a r. decisão ora recorrida, conforme dispõe o art. 118 do CTN.

A r. decisão também afirma:

"Contesta a irregularidade apontada pelo auditor fiscal quanto à assinatura do instrumento de constituição da SCP alegando previsão legal de que o contrato social produz efeito somente entre as partes

Ocorre que tal previsão serve justamente de garantia aos sócios da SCP, pois enquanto é o sócio ostensivo que se obriga integralmente perante terceiros, é o contrato social que vincula e obriga o sócio participante perante o ostensivo, não servindo, portanto, tal argumento para reputar como mera formalidade as exigências relativas à constituição da SCP." (grifamos)

Como exposto em item próprio, a existência da SCP não depende de uma alegada ausência de formalidade de assinatura no seu contrato de constituição (tampouco até de um contrato escrito), principalmente se quem assinou tem relação direta com a propriedade do negócio, conforme ocorreu no presente caso.

Nesse sentido, inclusive, como também já exposto, a SCP não necessitaria obrigatoriamente sequer de contrato escrito, podendo ter sua existência provada por todos os meios de prova admitidos nos contratos comerciais.

Portanto, a eventual não adequação das assinaturas aos estatutos não poderia nulificar o negócio, até porque ele foi realizado e concluído com sucesso. E a ausência deste também não pode ser motivo para levar a desconsideração desse instituto, nem de outras formalidades apontadas neste Recurso, como entenderam o trabalho fiscal e a r. decisão ora recorrida.

A r. decisão ainda afirma:

"No mesmo sentido, o argumento de que não foi registrada a escritura pública referente à aquisição de 50% do lote de terreno matrícula 51.912 pois tal registro exporia o sócio participante, não constitui justificativa aceitável tendo em vista que a propriedade de imóvel somente se prova mediante registro em cartório de imóveis, bem como não é razoável que a sócia participante aplicasse o montante de R\$ 627.500,00 na aquisição de um imóvel sem formalizar a referida aquisição."

O que se percebe aqui, data vénia, é uma opinião pessoal, e o que se esta exigindo pela r. decisão recorrida não é exigido pela Lei, pelo contrário, a legislação e os princípios contratuais defendem que deve prevalecer a vontade das partes, na forma do art. 993 do CC.

Ademais, por força de lei, como originalmente se dizia no conceito dessa espécie societária, o sócio participante era chamado de oculto e, ainda assim, é considerado, atualmente, pelas regras da sociedade.

Se o sócio é oculto, por consequência, perante terceiros, a sociedade também é, pois qualquer envolvimento com terceiro ou publicidade, o sócio, a sociedade e o negócio ficam expostos, e o que era para ser oculto, aparece, podendo passar o participante a responder solidariamente pela sociedade, conforme previsão do parágrafo único, do art. 993, contrariando a natureza de produzir efeitos apenas entre os contratantes.

Portanto, desde logo, se percebe que não é razoável exigir, como se fosse uma causa de nulidade do negócio, que a venda de 50% do terreno para o sócio participante fosse registrada em cartório de imóveis ou que a Assembleia Geral autorizasse tanto a venda dos 50%, como também o negócio entre as partes.

b) DA CAPACIDADE ECONÔMICA DAS PARTES

Com relação à alegada falta de capacidade econômica da MA Administradora para realização do negócio jurídico objeto da SCP, da capacidade econômica dos sócios, dos aportes de recursos e da venda de 50% do lote de terreno matrícula 51.912, a r. decisão assim fundamenta:

“Afirma a impugnante que o auditor fiscal errou ao considerar que a MA Administradora não possuía capacidade econômica para participar do empreendimento pois o Sr. Miguel, sócio da empresa, era capitalizado, possui várias empresas e diversos negócios especialmente imobiliários e que supriu a MA Administradora de recursos financeiros próprios, bem como que a MA Administradora teria lucro superior a Playtime S/A, ainda que a receita bruta fosse inferior à da sócia ostensiva.

Afirma, ainda, que como detentor de experiência em atividades imobiliárias, Miguel Cordeiro Viana poderia auxiliar no aconselhamento e encaminhamento da comercialização do empreendimento.

Ocorre que tal capacidade econômica de Miguel Cordeiro Viana não foi confirmada, pois não foi apresentada qualquer comprovação de seu patrimônio nem de seus rendimentos.

Da mesma forma, não foram comprovados quaisquer aportes financeiros deste na MA Administradora que a capitalizasse para participar do empreendimento ao lado da Playtime S/A, haja vista a necessidade de registro e comprovação desses aportes na contabilidade da pessoa jurídica.

Os cheques referentes ao relacionamento de Miguel Cordeiro Viana com terceiros, ainda que integralmente considerados, representam um valor pequeno comparado ao total que a MA Administradora teria investido na SCP.”
(grifamos)

Inicialmente, em relação às alegações sobre as informações sobre a capacidade econômica das empresas, cumpre ressaltar que a instância a quo não analisou as provas trazidas pela Recorrente, e que era seu dever, se limitando, apenas, a repetir os fundamentos do trabalho fiscal.

Tal situação é clara tendo em vista as informações equivocadas prestadas pela instância baixa em relação aos fatos e provas trazidos aos autos pela Recorrente. Dessa forma, não merece prevalecer os fundamentos da r. decisão ora recorrida.

Como já demonstrado e comprovado em item próprio, houve aportes dos sócios que podem ser assim resumidos:

ANOS	M. A.	APORTES	
		Playtime	TOTAL
2010			
Lote	627.500,00	627.500,00	1.255.000,00
Outros	637.205,46	626.705,48	1.263.910,94
2011	1.114.250,00	1.125.059,15	2.239.309,15
Subtotal	2.378.955,46	2.379.264,93	4.758.220,09
2012	268.074,48	322.100,48	590.174,96
TOTAIS	2.647.029,94	2.701.365,11	5.348.395,05

Conforme consta da apuração do lucro na SCP, demonstrado em itens anteriores, o custo do empreendimento foi de R\$ 5.348.395,05 e, no quadro acima está detalhado os aportes de cada sócio.

Cabe destacar que todos os créditos pertencentes à M. A. foram registrados na contabilidade em sua conta de aportes, comprovados por depósitos e cheques de terceiros que tinham relação com o Sr. Miguel.

Portanto, toda a referência aos direitos da sócia participante está registrada no Livro Razão e, ao final, quando encerrada a SCP, foram os seus investimentos lhes reembolsados, juntamente com o lucro da operação, conforme comprovado (does. 10 e 11 - fls. 1141 a 1307).

O Contribuinte anexou com a Impugnação os comprovantes dos aportes realizados pela M.A. (does. 10 - fls. 1141 a 1152).

O envolvimento econômico do Sr. Miguel Cordeiro Viana e da M.A. Administradora restou clara e devidamente comprovado, também, pelas declarações dos Contadores da SCP da própria MA Administradora (que possuem responsabilidade legal sobre tais informações), e da tesoureira que fazia o controle financeiro e dos aportes dos sócios da SCP e que foram categóricos em confirmar a referida participação dos envolvidos.

Na realidade, o que ocorreu é que como a r. decisão sustenta que houve simulação do negócio e da operação, para elas todas as provas também devem seguir a mesma lógica e serem desconsideradas, inclusive os registros contábeis realizados, que na forma da lei deveriam fazer prova a favor do Contribuinte.

A r. decisão não faz a necessária contraprova ou sequer justifica a não aceitação das referidas provas, apenas afirma, de maneira genérica, que as inconsistências apontadas pelo auditor fiscal não foram rechaçadas pela Impugnação, o que demonstra, novamente, a não análise pela instância a quo das provas trazidas aos autos, entre elas os registros contábeis, transferências de valores e declarações apresentadas.

Nesse sentido, seria muito simples e cômodo se basear nessa premissa para não considerar nada do que ocorreu, todavia, isso não pode ser admitido tendo em vista todo o conjunto fático-probatório trazido aos autos pela Recorrente.

Assim, não merecem prosperar os referidos fundamentos.

A r. decisão também afirma:

"Quanto à experiência de Miguel Cordeiro Viana no ramo imobiliário, não foi demonstrada a participação deste na execução e gerência do empreendimento. que, de acordo com algumas afirmações feita na própria impugnação, **foi totalmente gerido por Jeovane de Moraes.**" (grifamos)

Tal fundamentação é completamente inverídica e equivocada, e demonstra que a instância *a quo* sequer olhou e analisou as provas juntadas pela Recorrente, e que era seu mister, não só em relação à presente questão, mas em todos os demais itens.

Sobre a participação do Sr. Miguel Cordeiro Viana na execução e gerência do empreendimento, foi juntada Declaração do Engenheiro responsável pela construção do imóvel objeto do contrato (doe. 3 - fl. 1105), onde ele atestou que o **"Sr. MIGUEL CORDEIRO VIANA e Sr. JEOVANE DE MORAIS acompanhavam e inspecionavam in loco com frequência o desenvolvimento da obra."**

As demais declarações dos Contadores e da tesoureira (doe. 3 -fls. 1102 a 1104) também demonstram o envolvimento financeiro do Sr. Miguel Cordeiro Viana no negócio, prova essas que sequer foram analisadas e consideradas pela r. decisão ora recorrida, merecendo, portanto, reformar da mesma.

A r. decisão também sustenta:

"Quanto à alegação de que o lucro da MA Administradora é superior ao da Playtime, informa a impugnante que o lucro desta última estaria em tomo de R\$ 100 mil a R\$ 150 mil, enquanto o da sócia participante estaria em tomo de R\$ 200 mil, pois esta não teria quase nenhum custo.

Tal argumento, entretanto, nada acrescenta à constatação de falta de suporte econômico da sócia participante para tomar parte no empreendimento, tendo em vista que tanto a receita bruta da empresa quanto seu lucro, por maior que fosse em relação ao faturamento, não possibilitavam a ela investir R\$ 2,65 milhões ao longo de 3 anos."

Sobre o tema, cumpre ressaltar que foi impugnada e questionada a equivocada análise realizada pelo Auditor fiscal, tendo em vista ter considerado a Receita Bruta das empresas para fins de alegada comprovação de capacidade financeira, o que não é correto e demonstra uma falha técnica no trabalho fiscal realizado.

Nesse sentido, o Auditor apresentou uma tabela da receita bruta da Plavtime S/A e outra da M.A. Administradora, sócias no empreendimento, para concluir, de forma completamente equivocada, que uma teria muito mais

condições financeiras do que a outra para realizar o empreendimento imobiliário dos autos, e mais, que o negócio não se realizou de fato e foi objeto de uma simulação, na sua avaliação enviesada, e uma das causas principais seria apenas por essa falta de capacidade financeira da M. A.

Com efeito, o grande erro na afirmação acima foi analisar a capacidade financeira pelo montante bruto da receita. Ora, como já exposto nesta peça, numa análise econômico-financeira existem grandes empresas com faturamento bilionário que quebram por ausência de lucro líquido, que é, afinal, a remuneração do capital e da manutenção de sua atividade e dos seus investimentos. O valuation e a capacidade de caixa das empresas são calculados pelo EBITDA, que se traduz em um dos conceitos de lucro.

Nesse contexto, o Auditor deveria ter notado que a Playtime é um posto de gasolina que tem lucro líquido em torno de 1% e 1,5% da receita bruta e, por esta razão, a legislação fiscal estima o lucro presumido em 1,6%. Já a M. A. Administradora de Imóveis próprios, sua receita bruta é de aluguéis e auferes próximo a 100% de lucro, porque não tem quase custos que são assumidos pelos locatários. Desse modo, se observados os valores dos itens do Relatório Fiscal, o lucro da Playtime anual estaria em torno de R\$ 100 ou 150 mil (item 58), enquanto o da M. A. estaria em torno de R\$ 200 mil (item 64).

Ademais, conforme comprovado nos autos e reconhecido pela própria r. decisão ora recorrida, a capacidade financeira da M.A. Administradora era, ao contrário do alegado pela fiscalização, maior do que a da Playtime, conforme demonstrado neste item.

Dessa forma, considerando que MA Administradora possuía maior capacidade econômico-financeira do que a Playtime, não há como sustentar o fundamento de que o negócio merece ser desconsiderado em razão de alegada falta de capacidade financeira da M.A. Administradora.

Reforça-se, aqui, novamente, que quem detinha a capacidade financeira para empreender o negócio eram as pessoas físicas do Sr. Miguel e do Sr. Jeovane, que supriram as suas empresas com recursos próprios, inclusive, em relação ao primeiro, conforme foi comprovado por cheques de seu relacionamento com terceiros que foram utilizados nesse seu investimento no negócio e descritos no Relatório e nos autos.

Portanto, não merecem prosperar os fundamentos da r. decisão ora recorrida.

A r. decisão ainda fundamenta:

"A afirmação de que a MA Administradora aportou recursos correspondentes a 50% do custo do empreendimento também não foi devidamente comprovada, conforme demonstrado pelo auditor fiscal no Termo de Verificação.

A impugnação aduz que a questão objetiva que deveria ser considerada pelo auditor fiscal é se ocorreram os aportes do sócio participante, pois não há justificativa ou plausibilidade para o auditor se preocupasse se o aporte de um sócio em determinado momento foi maior que o do outro pois trata-se de negócios entre particulares."

"Objetivamente, fato é que não foi comprovada a totalidade de R\$ 2.647.029,94 de aportes, incluindo a aquisição de 50% de lote de terreno, informados pela fiscalizada como efetuados pela sócia participante.

Diferentemente do alegado pela r. decisão a quo, que sequer analisou as provas trazidas aos autos, restaram comprovados os referidos aportes, conforme já exposto nesta peça nos item anteriores.

As demais justificativas da r. decisão recorrida também já foram confrontadas nesta peça, merecendo, pois, ser reformada.

c) DO ÔNUS DA PROVA

A r. decisão ora recorrida não aceita as provas carreadas aos autos pela Recorrente, entre elas as Declarações, os comprovantes dos aportes dos sócios, os comprovantes bancários, depósitos, extratos, etc... e tampouco a escrituração contábil apresentada, ao assim fundamentar:

"Nesse sentido, a escrituração só faz prova a favor do contribuinte quando da apresentação dos documentos em que se baseia; caso contrário, não há como a empresa aproveitar-se da escrita. Em outras palavras, o mero registro contábil sem documentos hábeis e idôneos que o lastreiem não constitui meio de prova capaz de atestar a veracidade das operações escrituradas.

As inconsistências apontadas pelo auditor fiscal entre a escrituração e os documentos apresentados foram rechaçadas pela impugnação apenas de forma genérica, reputados como frágeis, superficiais e inconsistentes, ou seja, a impugnação passa por cima exatamente dos pontos que deveria contestar, comprovando efetivamente que as conclusões do auditor estavam erradas."

Todavia, tal fundamentação não é verídica, pois a r. decisão recorrida, conforme já exposto neste Recurso, sequer analisou as provas trazidas pela Recorrente.

Ademais, as razões pelas quais a r. decisão a quo se utiliza para justificar a não aceitação das provas trazidas pela Contribuinte não atende ao previsto na legislação fiscal, que determina que para não considerar determinado registro contábil ou documento, deve haver uma prova da inveracidade desse fato, o que não foi o ocorrido, pois a instância a quo o Auditor sequer as examinou:

(...)

No caso presente, o Contribuinte registrou em sua contabilidade toda a movimentação da SCP - Sociedade em Conta de Participação, tal qual determinado na legislação fiscal (arts. 149 e 254 do RIR/99).

Ressalte-se, inclusive, que a fiscalização não apontou qualquer deficiência formal ou escriturai em seus livros e nos registros contábeis.

Ademais, a DRJ não poderia ter desconsiderado os registros contábeis como prova sem ter desclassificado essa contabilidade.

Além da prova contábil, existiu, ainda, a prova por outros meios, conforme previsto em lei, como a declaração de terceiros e de instrumentos contratuais e de controles que foram elaborados, conforme declaração, inclusive, da tesoureira encarregada dos recebimentos dos aportes das partes e da elaboração de relatórios (docs. 3 - fls. 1102 a 1105), provas estas que foram ignoradas pela r. decisão de 1ª instância, e conforme defendido em item próprio.

Portanto, não merecem prevalecer os fundamentos do decisum ora recorrido.

d) DO LANÇAMENTO COMO GANHO DE CAPITAL

Sobre a necessidade do lançamento como ganho de capital, assim fundamenta a r. decisão ora recorrida:

Mantida a desconsideração da SCP, a tributação da operação de venda do imóvel construído no lote de terreno matrícula 91.512, pertencente ao ativo não-circulante imobilizado (antigo ativo permanente) da Playtime S/A, somente poderia se dar como ganho de capital, com base nos arts. 521, 522 e 528 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99."

Data vénia, não assiste razão ao referido fundamento.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que, ainda que a SCP fosse desconsiderada, a tributação da operação da venda do imóvel não poderia ter ocorrido como ganho de capital.

Isso porque, segundo a legislação tributária, todo empreendimento imobiliário visando a venda e o lucro é contabilizado como se pessoa jurídica fosse, e tributado de conformidade com as regras da construção civil e de operações imobiliárias.

Na presente questão, cabe observar apenas para fins de entendimento melhor da matéria, e de como a legislação tributária trata e considera essas operações, pois não é só a SCP que é equiparada à pessoa jurídica, mas também as operações e as incorporações imobiliárias, porque são negócios comerciais com a finalidade de venda, que devem ser tributados também como lucro e toda forma de apuração idêntica à da pessoa jurídica.

Em vários pontos da legislação tributária, as operações de venda de imóveis obrigatoriamente têm de ser apuradas como pessoa jurídica e apurar o lucro de

conformidade com o previsto na legislação, inclusive com a utilização da técnica dos custos orçados, estoques, receitas, etc. A legislação é toda nesse sentido, inclusive equiparando até pessoas físicas que realizam esse tipo de negócio.

Desse modo, segundo a legislação tributária, todo empreendimento imobiliário visando à venda e o lucro é contabilizado como se jurídica fosse, e tributado de conformidade com as regras da construção civil e de operações imobiliárias.

Veja a clareza do art. 410 do RIR/99:

"Art. 410. O Contribuinte que comprar imóvel **para venda ou promover empreendimento** de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária **ou construção de prédio destinado à venda**, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27):" (grifamos).

A legislação tributária está, assim, no preceito acima, em completa consonância com a legislação que trata da construção de edifícios para fins comerciais, e observa-se que a lei é completamente desvinculada da atividade formal constante do contrato social, quando a Lei nº 4.591/66 é expressa em prever que o empreendedor seja comerciante ou não, ou seja, não é necessário que conste de seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis, bastando exercer de fato a edificação para fins comerciais, como é o caso do presente processo. O art. 29 da referida lei é muito claro neste sentido, v.g.: (...)

Observe que a lei é bem ampla nesse sentido, pois além de não exigir que a atividade do empreendedor seja comerciante de imóveis, o empreendedor é presumidamente assim considerado, bastando apenas que o projeto do edifício foi elaborado com a vinculação de unidades autônomas à fração ideal do terreno.

E mais, ele é considerado nessa condição, quando contrate a construção, ou seja, não é necessário que ele seja o construtor.

No caso presente, o fato de o contribuinte ter contratado a construção com a Construtora Águia Ltda., ao contrário do previsto em lei, foi justificativa do auditor para desconsiderar o negócio realizado. E o art. 48 da Lei nº 4.591/64 também ampara esse formato jurídico de negócio .

E prosseguindo na análise para uma melhor compreensão da legislação fiscal, no aspecto da tributação, verifica-se que o objetivo fiscal sempre decorre de que operações com finalidades comerciais são tratadas como pessoa jurídica, conforme está claro também no art. 150, inciso III, do RIR/99:

"Art. 150. (...) para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

II - (...) que, (...) explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (...); (grifamos)

Cabe notar, nessa linha de entendimento da matéria, que na parte das pessoas físicas, ainda que estas tenham qualquer outra atividade que não a construção civil, tais como, médicos, advogados, engenheiros, etc., porém, passam a ser equiparadas também a uma pessoa jurídica para fins de tributação e contabilização, quando realizam operações imobiliárias com finalidade comercial (venda) e de acordo com as regras quantitativas de unidades ou quando são caracterizadas por incorporação imobiliária, conforme se verifica dos arts. 151 e 152, do RIR/99: (...)

Como demonstrado, a legislação fiscal trata de diversos casos, porém, o que nos interessa para o entendimento da matéria aqui analisada é a nítida preocupação do regulamento em tributar as operações comerciais imobiliárias sempre dentro das regras específicas criadas para essa atividade, com o destaque para as receitas de venda de imóveis, dos custos orçados, a forma de apuração e apropriação dos resultados, etc., conforme inclusive diversas instruções normativas a respeito (IN-SRF nºs 84/79, 23/93, 67/88) que se aplicam a todos os casos que forem equiparados a essa atividade.

É interessante e relevante notar nessa compreensão da finalidade da legislação tributária, que a pessoa física, nessa condição, é taxativamente proibida de tributar como ganho de capital, exigindo a lei a tributação como atividade imobiliária.

No caso presente, está ocorrendo justamente o contrário da finalidade da legislação, pois o Auditor e a r. decisão recorrida pretendem transformar uma operação comercial com imóveis em tributação como ganho de capital.

No caso presente, a SCP foi constituída por contrato assinado em 09/03/2010 e havia a previsão clara em seu objeto social da comercialização e incorporação no lote de terreno especificado no instrumento, conforme segue (fls.):

"Cláusula Primeira - do Objeto

O objeto do presente instrumento é a constituição da SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP, para a execução conjunta da construção e incorporação de um edifício situado na SHIS QI 15 LOTE L, com matrícula no cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis do Distrito Federal sob o nº 91512, imóvel este livre e desembaraçado de quaisquer ônus, real, pessoal, fiscal, judicial ou extrajudicial, dívidas, arrestos, sequestros, ou ainda de restrições de quaisquer natureza", (grifamos)

Nas cláusulas 3.5 e 4.6, havia também a previsão da obra ser financiada pelo próprio empreendimento, ou seja, havia a previsão da possibilidade de vendas durante a execução das obras.

3.5 Os recursos financeiros necessários ao cumprimento do objeto da presente SCP serão, preferencialmente, oriundos do empreendimento, podendo, no entanto, também serem fornecidos pelos sócios, ou por terceiros. Tais recursos poderão ser obtidos através de financiamentos concedidos por instituições financeiras, como também a participação de fundos imobiliários.

4.6 O Sócio ostensivo abrirá uma conta corrente específica em instituição financeira, com a finalidade de movimentar todos os recursos da SCP, tais como: recebimento de clientes, aportes, pagamentos de despesas e custos necessários à execução do empreendimento, podendo nomear procuradores para tal fim, neste caso, com prazo de validade no máximo um ano." Observe que havia a previsão de receber parcelas de clientes durante a execução da obra, ou seja, recursos gerados pelo próprio empreendimento.

Assim, conforme é da Lei nº 4.591/66, a Autuada já estava presumidamente enquadrada na situação de operação comercial com imóvel e toda a sua preparação na forma de empreender deveria se enquadrar nas regras legais para não incidir em infração à lei ou prática de crime contra a economia popular, conforme arts. 65 e 66 da lei 4.561/64.

Dessa forma, é equivocado e exagerado o tratamento dado neste procedimento fiscal em relação à SCP e a sua atividade comercial de operação imobiliária, pois se trata de um prédio comercial com 2.872,32 m2, e com várias unidades internas, vinculadas às frações ideais do terreno, conforme projeto e memoriais descritivos nos autos (fls. 272/298 e 376/393), que foi empreendido com o objetivo determinado de uma transação comercial para a venda.

E no caso, a venda foi confirmada logo ao término da construção do edifício para o Conselho Federal de Farmácia, conforme a escritura pública e o cheque de pagamento (docs. 7 e 8 - fls. 1128 a 1133).

O negócio, da forma em que foi ajustado, se enquadrava exatamente em uma SCP por envolver outro sócio que forneceria parte dos investimentos. Assim, todas as premissas que pudessem ocorrer e que se situava na intenção negocial das partes, tinha a necessidade de ser inserido em cláusulas contratuais, ficando a sociedade devidamente preparada para as operações que havia a possibilidade de ocorrer, inclusive por vendas durante o empreendimento e, nessa hipótese, estar já pactuada a obrigação de uma incorporação imobiliária, por força da Lei nº 4.591/64, conforme cláusulas constantes do mesmo.

Dessa forma, por se tratar de um empreendimento comercial, o Contribuinte apresentou à fiscalização a comprovação de que foi depositado em Cartório do Registro de Imóveis os memoriais descritivos do edifício, necessários ao registro da incorporação, em atendimento às normas técnicas (ABNT NBr nº 12721) e o art. 32, alínea "g", da Lei nº 4.591/64 (fls. 376/393 dos autos).

O fato de posteriormente ter surgido a possibilidade de venda integral do prédio que se daria após a conclusão com a respectiva expedição do habite-se, não modificou a atividade comercial, mas apenas se tornou desnecessário o registro da incorporação que ocorre somente quando se realiza vendas durante as obras de construção, na forma da Lei nº 4.591/64, arts. 28 a 3114.

Ademais, o registro da incorporação faz aparecer diversas novas matrículas para as unidades autônomas do edifício e, no caso, o Conselho Federal de Farmácia, que era o futuro comprador do imóvel, se manifestou no sentido de que não desejava o registro da incorporação porque para ele, além de não ter qualquer finalidade, pelo contrário, lhe traria dificuldades e inconvenientes pelas outras consequências, como diversos lançamentos do IPTU, várias despesas com certidões do cartório para cada matrícula, contas autônomas de luz, água, etc.

Por sua vez, o fato de se ter contratado uma empresa especializada para a execução da obra, a Construtora Águia Ltda., isso apenas demonstra que não era necessário que a sócia ostensiva tivesse aquela atividade em seu contrato social, pois pode ser legalmente terceirizada, ficando o negócio estruturado por todos os ângulos permitidos em lei. O que importa no caso, para fins tributários é a figura da SCP e que o empreendimento foi realizado com a finalidade de natureza comercial (venda), que, aliás, se concretizou no seu final.

Pelo que foi demonstrado, não restam dúvidas de que a legislação do imposto de renda visa à tributação da operação comercial com imóveis e não a atividade da pessoa jurídica.

A SCP, em razão do seu negócio comercial realizado na operação, e pelas provas nos autos, é tributada pelo seu lucro na forma disciplinada na legislação fiscal, e da forma que ocorreu não merece qualquer lançamento complementar como o presente ora impugnado.

Por conseguinte, resta claro que a SCP realiza a sua atividade própria em função do seu negócio jurídico e não da atividade de outra pessoa jurídica, e não existe qualquer lei que a proíba de tributar de acordo com a sua atividade comercial, mas, ao contrário, a lei exige que a sua tributação se realize pela atividade que desenvolve. Assim, ela tem lucro na operação e não ganho de capital, pois desenvolve uma atividade comercial. É da sua essência e da legislação comercial e fiscal, pois a ela é aplicada as regras como ocorre com as demais sociedades comerciais existentes no Direito brasileiro.

E dentro das regras do RIR/99, a contabilização na SCP das obras ocorreu em conta de estoques de imóveis, exatamente conforme determina a apuração dessa atividade (item 155 do Relatório Fiscal).

Portanto, não justifica transformar a tributação em ganho de capital de uma operação comercial, com a finalidade clara e específica de obtenção de lucros, nos documentos e nas operações realizados, que fez a associação de sócios no empreendimento, e que foi pactuada com esta finalidade, demonstrada na

execução pelo porte da obra, e finalizada com a concretização da venda e apuração do resultado.

Merece, portanto, ser reformada a r. decisão recorrida.

26. A MULTA AGRAVADA DE 150%

O procedimento fiscal aplica a multa de ofício agravada no percentual de 150% tipificada no Auto de Infração no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07, que dispõe:

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

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

(...)

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

O Relatório menciona ainda aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que estabelecem: (...)

O Contribuinte fiscalizado apresentou toda a documentação solicitada pelo Auditor e forneceu todas as explicações demandadas pelo Fisco.

Portanto, se verifica que nenhum embaraço foi causado à fiscalização, bem como o Contribuinte tem todos os seus tributos e de suas empresas em ordem, por isso nunca foi sonegador ou procurou ludibriar o Fisco.

A multa agravada neste procedimento para 150% foi porque o Auditor fiscal entendeu que as operações, especialmente a criação da SCP, tinham sido para planejamento tributário e pagar menos impostos e, nesse raciocínio enviesado e falso do Auditor fiscal, teria havido a hipótese caracterizadora da sonegação, fraude, ou conluio.

Nesse mesmo sentido, entendeu a r. decisão ora recorrida que a desconsideração da SCP se deu face à alegada constatação de não haver propósito negocial na constituição da sociedade, mas apenas a intenção de reduzir a tributação, com cometimento de fraude, face à infração à lei, o que tomaria inafastável a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

Todavia, data vénia, não assiste razão aos referidos argumentos.

Conforme já comprovado nestes autos, a operação foi verdadeira e o negócio realizado com todas as provas de uma operação normal entre sócios e empresas.

O Auditor conclui dizendo que, em resumo, as condutas acima relacionadas são as que revelaram a intenção dolosa e tudo mais. No entanto, se examinado cuidadosamente, não se encontra qualquer irregularidade que implicaria na prática do crime de fraude, simulação ou sonegação para agravamento da multa de 150%.

No caso, o Contribuinte registrou contabilmente toda a operação e apurou o resultado, com a tributação e recolhimentos de todos os tributos.

Inclusive, a fiscalização se baseou nos próprios registros contábeis do Contribuinte para fazer o lançamento de um complemento do recolhimento, ou seja, não houve sonegação ou intenção de ludibriar o fisco, mas de operações realizadas todas de forma transparente, havendo tão somente uma divergência de entendimento do Auditor com o procedimento do Contribuinte.

O Contribuinte atendeu à fiscalização, apresentando toda documentação e prestando as informações solicitadas, não tendo sido apontado, inclusive, qualquer deficiência formal ou escriturai em seus livros e nos registros contábeis.

Portanto, não seria o caso da imposição da multa agravava nº presente caso.

Desse modo, a divergência provocada pelo Auditor Fiscal, que transformou o lucro da SCP em ganho de capital, se utilizando da mesma apuração que lá havia sido realizada pelo Contribuinte, não tem força para ser geradora do agravamento da multa como ocorreu, porque não são para essas situações que existe a previsão do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A prova de que se trata apenas de um lançamento complementar, foi a dedução nos cálculos do lançamento ora impugnado, dos tributos recolhidos na operação anterior e que foi tributada pela empresa, dentro de um mesmo fato.

Portanto, a multa de ofício de 150% é inaplicável à hipótese do presente procedimento fiscal, merecendo a sua nulidade integral, bem como a reforma da r. decisão ora recorrida.

27. A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE FATO

a) A RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A JEOVANE DE MORAES

O procedimento fiscal aponta o Sr. Jeovane de Moraes como responsável tributário de fato pelo crédito tributário objeto do presente lançamento fiscal.

A acusação consta do item 298 do Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

"298. Pode-se então concluir, pelo conjunto dos elementos analisados no procedimento fiscal, que o Sr. Jeovane de Moraes foi o mentor da complexa estrutura criada, mediante a simulação de constituição de uma sociedade em conta de participação, que teve por único objetivo fraudar o fisco, com a redução dos tributos devidos na operação de compra e venda do lote de terreno."

Conforme demonstrado nesta Impugnação, a SCP e o negócio comercial realizado pelas partes é real e verdadeiro, conforme provas realizadas nos autos com amparo nos fatos e no direito.

A simulação apenas existiu no entendimento enviesado e equivocado do Auditor fiscal, que não analisou adequadamente a documentação e a contabilidade do Contribuinte, preferindo apenas se apegar às formalidades que não têm qualquer amparo legal, e a fazer fantasiosas acusações sem respaldo nas provas e na verdade material do Contribuinte.

Os conceitos e análises utilizadas pelo Auditor fiscal neste procedimento são os mais pueris possíveis, demonstrando uma total fragilidade que não têm o condão de manter um lançamento fiscal baseado apenas em conjecturas.

Desse modo, a responsabilidade aqui atribuída foi baseada tão somente nessa mirabolante história de estrutura montada pelo ora autuado apenas para burlar o Fisco.

b) INEXISTÊNCIA DE ATOS PARA A IMPOSIÇÃO E ACUSAÇÃO DE UMA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Relatório Fiscal indica a tipicidade legal usada para o enquadramento que entendeu o Auditor fiscal para imputar ao Contribuinte a mencionada responsabilidade no item 299, assim:

"299. Dessa forma, coube a responsabilização tributária do Sr. Jeovane de Moraes, em razão de seu interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), bem como pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, uma vez que demonstrada sua condição de "proprietário" e de diretor de fato da fiscalizada, e tendo em vista sua condição de mentor da criação da estrutura que objetivou lesar o fisco, bem como o fato de ter sido beneficiado financeiramente com a situação." (grifamos)

Por conseguinte, conforme as condições previstas nos arts. 124 e 135, na forma tipificada na autuação, a responsabilidade pessoal somente pode ser atribuída ao agente na existência do dolo, uma vez que a acusação de fraude, simulação ou sonegação, por ser classificada como crime, é necessária a presença do elemento doloso.

Assim, por se tratar de conduta ilícita, o excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, deve ser reveladora de infração que exija a comprovação do dolo.

Por sua vez, a responsabilidade no caso é subjetiva e não objetiva e, por isso, o ônus de provar a existência do dolo é do Fisco e da Fazenda Pública.

Assim, o dolo é condição essencial para a responsabilização, ou seja, a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental

para caracterizar a responsabilidade pessoal. A prática de pelo menos uma das condutas tipificadas, segundo os termos do artigo 135 do CTN, é pressuposto para a responsabilização dos sócios (ou administradores). Por isso, a prova da infração é fundamental para legitimar o lançamento ou a cobrança.

(...)

No caso presente, não houve a prova pelo Auditor fiscal do dolo, pois a acusação está baseada apenas em conjecturas e existem provas suficientes que demonstram o contrário, ou seja, que é falsa e equivocada a posição fiscal, pois o negócio foi real e houve todo um arcabouço de verdade que acompanhou a operação, como são as declarações de pessoas que acompanharam o desenvolvimento do negócio entre as partes e elaboravam relatórios e acertos de contas financeiras das respectivas remessas; declaração do engenheiro que havia a inspeção permanente por ambos os sócios in loco no desenrolar da obra de construção do edifício objeto do negócio; existem os registros contábeis que estão comprovados por documentação bancária e extratos dessa movimentação de saída e entrada de recursos; existe a prova dos investimentos na forma estabelecida entre as partes; existe a distribuição dos lucros no retorno; houve a real constituição de uma SPC também devidamente provada nos autos, na forma da lei; etc.

Desse modo, não se sustentam as meras conjecturas do Auditor fiscal, que foi recorrente em dados falsos e equivocados para impor as suas conclusões, porém que é desmentido pela realidade e pelas provas nos autos.

Assim, não pode ser atribuída a responsabilidade pessoal ao sócio controlador por acusação falsa de atos criminosos, quando os impostos foram recolhidos, as operações todas descritas em sua contabilidade e foram fornecidas ao Auditor todas as informações solicitadas e, no caso, o lançamento fiscal decorreu mais de uma interpretação pessoal para cobrar um complemento de tributos que já haviam sido pagos, do que um fato que possa ser atribuído como fraude, simulação ou sonegação.

Requer, assim, a exclusão de JEOVANE DE MORAES do polo passivo no Auto de Infração, uma vez que a responsabilidade solidária não é adequada à situação legal presente.

28. IMPUGNAÇÃO DOS DADOS AUTUADOS

O contribuinte impugna integralmente os valores utilizados no lançamento fiscal, bem como os demonstrativos e relatórios anexos, e respectivos valores, datas, arbitramentos, presunções, acusações, fatos geradores, porque não correspondem à realidade fiscal do contribuinte autuado.

O procedimento fiscal e o lançamento merecem ser declarados integralmente nulos, por não representarem valores que devam submeter-se à tributação do imposto sobre rendas.

29. DO PEDIDO

O Contribuinte impugna integralmente o procedimento fiscal e os levantamentos e dados e valores neles consignados, bem como os documentos e relatórios fiscais a ele anexados, pugnano por aditamento, esclarecimentos adicionais ou juntadas de documentos, na forma da legislação vigente.

ANTE O EXPOSTO, requer que seja dado provimento ao presente RECURSO VOLUNTÁRIO para julgar improcedente a ação fiscal, declarando a nulidade integral dos lançamentos fiscais objeto do presente processo, tornando-se sem efeito *in totum* o crédito tributário, bem como os efeitos dele decorrentes, por ser esta a mais lúdima JUSTIÇA!”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Os autos versam acerca de auto de infração emitido em conclusão a procedimento fiscal cujo objetivo foi verificar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias relativas a IRPJ e à CSLL (3º trimestre do ano-calendário de 2012), no tocante à alienação de imóvel urbano efetuada pela Recorrente, 17/08/2012, no valor de R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais). Foi arrolado como sujeito passivo solidário a pessoa física Jeovane de Moraes, CPF 097.770.161-15, de acordo com os arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Dessa forma, a fiscalização identificou que a empresa alienou imóvel urbano por R\$ 25 milhões, tributando a receita com base no lucro presumido, o que não se mostrou adequado à atividade exercida. Ainda, foi constatada a constituição simulada da SCP Playtime – M.A, com ausência de comprovação de aportes da sócia participante, ausência de registro da venda do imóvel e falta de autorização da assembleia geral para os atos praticados.

A fiscalização constatou que a operação foi considerada fraudulenta, com indícios de sonegação e conluio, tendo a Playtime S.A gerenciado e financiado o empreendimento e Apurou-se ganho de capital omitido, com base de cálculo de R\$ 19.651.604,95, resultando em tributos devidos e multa qualificada de 150%.

Conforme mencionado, foi atribuída responsabilidade tributária ao Sr. Jeovane de Moraes, considerado diretor de fato e beneficiário direto da operação.

Ademais, segundo seu estatuto social, a Recorrente é constituída sob a forma de uma sociedade anônima de capital fechado, tendo como objeto social a exploração do comércio

de derivados de petróleo, lavagens e lubrificações, ou seja, consiste basicamente em um posto de combustíveis.

Conforme a DIPJ 2013 original, relativa ao ano-calendário de 2012, a fiscalizada optou pela tributação com base no lucro presumido. Nessa declaração, a receita decorrente da referida alienação foi submetida aos percentuais de presunção do lucro de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (apuração relativa ao 3º trimestre do ano-calendário de 2012), tributação essa que não estaria correta, considerando as atividades exercidas pela Recorrente.

Para a melhor compreensão, transcrevo as conclusões insertas no TVF:

VII. CONCLUSÕES

257. A partir de toda a documentação apresentada ao longo do procedimento fiscal, e considerando a exaustiva análise efetuada nos tópicos anteriores, concluiu-se que não havia nenhuma fundamentação econômica ou propósito comercial na constituição da sociedade, e que a criação da SCP Playtime – M.A foi simulada, tendo existência somente no papel.

258. Todos os elementos e evidências indicaram que, na realidade dos fatos, a Playtime S.A contratou uma construtora para executar a obra de construção de um prédio no lote de terreno, que era de sua propriedade; gerenciou a construção e financiou praticamente sozinha o empreendimento.

259. A M.A Administradora, a despeito de atuar como sócia participante (investidora) na sociedade, praticamente não teve participação no empreendimento: não foi comprovada a compra de parte (50%) do lote de terreno; não foram comprovados nem os aportes previstos no instrumento particular de constituição da sociedade (na proporção de 50%), nem os aportes registrados na contabilidade da SCP Playtime – M.A; e não foi comprovada a participação da empresa na direção e na fiscalização dos negócios da sociedade.

260. A análise das informações possibilitou a formação do entendimento de que o negócio retratado no instrumento particular de promessa de compra e venda do lote de terreno firmado entre a Playtime S.A e a M.A Administradora foi simulado. Primeiro porque o Sr. Jeovane de Moraes não detinha qualquer poder de administração dos negócios da fiscalizada para representá-la na operação; segundo porque a venda do imóvel não foi autorizada pela assembleia geral da Playtime S.A; e terceiro porque várias das cláusulas contidas no instrumento particular não foram cumpridas, a saber:

- a) O preço previsto para a venda do lote (R\$ 675 mil) divergiu daquele efetivamente contabilizado pela fiscalizada;*
- b) A forma prevista pela qual os pagamentos deveriam ter sido realizados, bem como os valores previstos para serem pagos também divergiram das informações prestadas pela fiscalizada (contabilidades e extratos bancários);*
- c) Não ficou comprovado que a M.A Administradora pagou o preço previsto pela compra do lote;*
- d) A responsabilidade pelos pagamentos das parcelas relativas ao saldo devedor do imóvel coube somente à Playtime S.A; e*
- e) Não foi lavrada escritura definitiva de compra e venda nem efetuado o registro da operação na matrícula do imóvel (nº 91.512).*

261. De forma a cancelar tal entendimento, acrescente-se ainda o fato, já mencionado, de que a ata da assembleia geral extraordinária da Playtime S.A realizada em 07 de fevereiro de 2012 (registrada na JCDF em 15/03/2012)

demonstra, de forma inequívoca, que o lote de terreno permaneceu no ativo permanente da Playtime S.A até a operação de compra e venda efetuada com o Conselho Federal de Farmácia, em 17/08/2012.

262. Assim, não tendo havido a compra de parte do imóvel pela M.A Administradora, pode-se entender que não ocorreu de fato a integralização de 50% do lote de terreno na sociedade, já que a empresa jamais foi proprietária de nenhuma parcela do imóvel.

263. Os elementos analisados no procedimento fiscal também permitiram firmar o entendimento de que o negócio retratado no instrumento particular de constituição da SCP Playtime – M.A foi simulado. Primeiro porque o Sr. Jeovane de Moraes novamente não detinha qualquer poder de administração dos negócios da fiscalizada para representá-la na sociedade; segundo porque a constituição da sociedade também não foi autorizada pela assembleia geral da Playtime S.A; e terceiro porque várias das cláusulas contidas no instrumento particular também não foram cumpridas, a saber:

a) O objeto social da SCP Playtime – M.A não foi exercido, já que a Playtime S.A, na qualidade de sócia ostensiva, não detinha as condições técnicas necessárias para a execução do objeto da sociedade (construção e incorporação imobiliária), conforme dispunha seu estatuto social. E isso está comprovado no fato de a Playtime S.A ter contratado um terceiro para a execução da obra de construção;

b) Não houve a incorporação de um edifício no lote de terreno (como demonstra a matrícula nº 91.512), já que o imóvel edificado foi inteiramente vendido, em 2012, para o Conselho Federal de Farmácia;

c) Não ficou comprovado que a M.A Administradora efetuou os aportes na sociedade na proporção de 50% para cada sócio;

d) Restou demonstrado que a Playtime S.A efetuou aportes na sociedade numa proporção superior aos 50% previstos para cada sócio; e

e) Não houve a eleição dos membros do Conselho Diretivo da SCP, de forma que toda a administração do empreendimento coube à Playtime S.A.

264. Em razão das atividades econômicas exercidas pela Playtime S.A, depreendeu-se que o único objetivo da constituição da sociedade foi reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL incidentes na operação de compra e venda do lote de terreno efetuada com o Conselho Federal de Farmácia.

265. Isso porque, como a atividade da sociedade era a construção e incorporação imobiliária, a receita decorrente da alienação do imóvel edificado foi submetida aos percentuais de presunção do lucro de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados no 3º trimestre do ano-calendário de 2012, já que a sociedade adotou a forma de tributação com base no lucro presumido.

266. Caso a operação se desse na Playtime S.A, a base de cálculo que seria tributada pelo IRPJ e pela CSLL corresponderia a aproximadamente 80% (oitenta por cento) da receita oriunda da alienação do imóvel, percentual bastante superior aos 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, que foram efetivamente tributados na sociedade, conforme será a seguir demonstrado.

Neste contexto, foi apurada a infração apurada foi “Omissão de Ganho de Capital”, assim discriminada nos termos do mencionado Termo de Verificação Fiscal:

267. Firmado o entendimento de que a constituição da SCP Playtime – M.A e a operação de compra e venda do lote de terreno efetuada entre a fiscalizada e a M.A Administradora foram simuladas, e considerando que o imóvel integrava o ativo permanente da fiscalizada até a data de sua efetiva alienação para o Conselho Federal de Farmácia, concluiu-se que a receita decorrente da venda do lote de terreno foi auferida, na realidade dos fatos, pela Playtime S.A.

268. Dessa forma, tendo em vista a atividade empresarial então exercida pela empresa, chegou-se à conclusão de que a Playtime S.A omitiu o ganho de capital na alienação do imóvel, do qual era a legítima proprietária no momento da ocorrência dos fatos geradores, de modo que o ganho omitido foi computado na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de tributação pelo lucro presumido, conforme opção efetuada pela empresa no ano-calendário de 2012, na forma do disposto no art. 24, caput e § 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

269. Na venda do lote de terreno, o ganho de capital correspondeu à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor ou custo contábil, nos termos dos arts. 521 e 522 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), e dos arts. 28 e 29, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

270. O valor da alienação do lote de terreno para o Conselho Federal de Farmácia, como já demonstrado, foi de R\$ 25 milhões, conforme consta da escritura pública de compra e venda lavrada em 17/08/2012, e como registrado, na mesma data, a crédito da conta denominada Receita de Venda Imóveis (conta contábil nº 61201000260102) da contabilidade da sociedade, conforme demonstrado no Anexo XXXV ao presente termo.

271. Já o valor ou custo contábil correspondeu ao custo total do imóvel registrado na mesma contabilidade, no grupo concernente aos custos (conta nº 40000000040000), no montante de R\$ 5.348.395,05 (cinco milhões, trezentos e quarenta e oito mil, trezentos e noventa e cinco reais e cinco centavos), conforme demonstrado no Anexo XXXVI ao presente termo.

272. Por fim, elaborou-se o Anexo XXXVII ao presente termo contendo a apuração do ganho “de capital na alienação do imóvel, a determinação das bases de cálculo

e a apuração do IRPJ e da CSLL, bem como o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, pela Playtime S.A, sobre o ganho de capital omitido, no 3º trimestre de 2012.

A multa de ofício foi qualificada em razão da constatação da ocorrência da prática de sonegação, fraude e conluio. Assim, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplicou-se a multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsão contida no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre as diferenças de tributos não declaradas/recolhidas.

Isso porque, consoante constou no TVF, restou demonstrada a criação de uma complexa estrutura, mediante a constituição de uma sociedade em conta de participação simulada, tendo como único intuito lesar o fisco, reduzindo os tributos devidos na operação de compra e venda do lote de terreno.

Em suma, as seguintes condutas teriam sido adotadas:

- a) firmaram-se instrumentos particulares de constituição da sociedade e de promessa de compra e venda do lote, cujos negócios foram simulados, com a participação efetiva do Sr. Jeovane de Moraes que, como já dito, não detinha qualquer poder para representar a fiscalizada em ambos os negócios;
- b) as contabilidades da Playtime S.A e da SCP Playtime – M.A, relativas os anos de 2010 a 2012, registraram operações de integralização de capital e de aportes na sociedade, bem como a operação de compra e venda de parte do lote de terreno à M.A Administradora, registros contábeis que não se sustentaram diante de todos os elementos e evidências coletados e analisados no procedimento fiscal;
- c) abriu-se uma conta corrente específica no BRB Banco de Brasília S.A, de titularidade da Playtime S.A, para a movimentação dos recursos da sociedade;
- d) a Playtime S.A apresentou DCTF e efetuou o recolhimento de tributos como se a operação de venda do imóvel tivesse relação com a sociedade;
- e) cheques foram emitidos pela M.A Administradora e pelo Sr. Miguel Cordeiro Viana, sendo depositados na referida conta do BRB Banco de Brasília S.A e registrados na contabilidade da sociedade;
- f) a própria M.A Administradora informou que determinados cheques a ela vinculados foram aportados na sociedade para a construção do empreendimento;
- g) ainda, o distrato social da sociedade foi assinado pelos diretores à época da Playtime S.A, Srs. José Edenildo Sales e Pedro Henrique Faria de Moraes, bem como pelos Srs. Jeovane de Moraes e Miguel Cordeiro Viana.

Esse procedimento teria o condão de demonstrar a inequívoca intenção dolosa de acobertar tanto a ocorrência dos fatos geradores de tributos federais, sua natureza e circunstâncias, como as condições pessoais de contribuinte, bem como de modificar

deliberadamente as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, com a modificação da base de cálculo e a redução do montante dos tributos devidos.

Além disso, houve a responsabilização tributária do Sr. Jeovane de Moraes, em razão de seu interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, bem como pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, uma vez que demonstrada sua condição de “proprietário” e de diretor de fato da fiscalizada, e tendo em vista sua condição de mentor da criação da estrutura que objetivou lesar o fisco, bem como o fato de ter sido beneficiado financeiramente com a situação.

Tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário, visto que a DRJ manteve o lançamento em sua integralidade, a Recorrente apresentou as mesmas alegações:

Impugnação	Recurso Voluntário
4. OS EXCESSOS DO AUDITOR FISCAL 10.3 OS EXCESSOS DE FORMALISMO E OS ERROS COMETIDOS PELO AUDITOR FISCAL	5. OS EXCESSOS DO AUDITOR FISCAL
8. A EXISTÊNCIA DA SCP - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO 10.3.1 A DESCONSTITUIÇÃO DA SCP - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO 10.3.2 A ACUSAÇÃO FISCAL DE FALTA DE PODERES FORMAIS DO PROPRIETÁRIO DA EMPRESA	6. A EXISTÊNCIA E VALIDADE DA SCP - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO
10.2.3 OS APORTES DOS SÓCIOS PARA A SCP	7. OS APORTES DOS SÓCIOS PARA A SCP
5. AS PESSOAS FÍSICAS DO NEGÓCIO JURÍDICO 10.2.5 A DISTRIBUIÇÃO E RECEBIMENTO DO LUCRO DO NEGÓCIO PELAS PARTES	8. AS PESSOAS FÍSICAS DO NEGÓCIO JURÍDICO 9. A DISTRIBUIÇÃO E RECEBIMENTO DO LUCRO DO NEGÓCIO PELAS PARTES
6.A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO	10. A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO
7.A FORMALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	11. A FORMALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO
9.A FISCALIZAÇÃO DA RFB NA PESSOA FÍSICA DE JEOVANE DE MORAES	12. A FISCALIZAÇÃO DA RFB NA PESSOA FÍSICA DE JEOVANE DE MORAES
10.1 O LANÇAMENTO FISCAL COMO GANHO DE CAPITAL 10.1.1 A APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL 10.1.2 A FALSA ACUSAÇÃO FISCAL DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 10.1.3 O ÔNUS DA PROVA CABE À ACUSAÇÃO	13. O LANÇAMENTO FISCAL COMO GANHO DE CAPITAL 14. A APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL 15. A FALSA ACUSAÇÃO FISCAL DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 16. O ÔNUS DA PROVA CABE À ACUSAÇÃO

10.2 A REALIDADE DO NEGÓCIO DAS PARTES	17. A REALIDADE DO NEGÓCIO DAS PARTES
10.2.1 A VENDA DE 50% DO TERRENO PARA A SÓCIA M. A.	18. A VENDA DE 50% DO TERRENO PARA A SÓCIA M. A.
10.2.2 A APURAÇÃO DO LUCRO NA SCP	19. A APURAÇÃO DO LUCRO NA SCP
10.2.4 OS PAGAMENTOS PELA COMPRA DE 50% DO TERRENO PELA SÓCIA PARTICIPANTE	20. OS PAGAMENTOS PELA COMPRA DE 50% DO TERRENO PELA SÓCIA PARTICIPANTE
10.2.5 A DISTRIBUIÇÃO E RECEBIMENTO DO LUCRO DO NEGÓCIO PELAS PARTES	21. A DISTRIBUIÇÃO E RECEBIMENTO DO LUCRO DO NEGÓCIO PELAS PARTES
10.3.4. A ACUSAÇÃO DE FALTA DE REGISTRO DA INCORPORAÇÃO	22. A ACUSAÇÃO DE FALTA DE REGISTRO DA INCORPORAÇÃO
10.3.5 A ACUSAÇÃO DE APORTES DESPROPORCIONAIS DA SÓCIA PARTICIPANTE E DA SÓCIA OSTENSIVA	23. A ACUSAÇÃO DE APORTES DESPROPORCIONAIS DA SÓCIA PARTICIPANTE E DA SÓCIA OSTENSIVA
10.3.6 . A ACUSAÇÃO DE FALTA DE ELEIÇÃO DO CONSELHO DA SCP	24. A ACUSAÇÃO DE FALTA DE ELEIÇÃO DO CONSELHO DA SCP
	25. DOS FUNDAMENTOS DA R. DECISÃO RECORRIDA
11. A MULTA AGRAVADA DE 150%	26. A MULTA AGRAVADA DE 150%
10.3.7 A ACUSAÇÃO DE SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO	
12. A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE FATO	27. A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE FATO
12.1 A RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A JEOVANE DE MORAES	a) A RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A JEOVANE DE MORAES
12.1.1 INEXISTÊNCIA DE ATOS PARA A IMPOSIÇÃO E ACUSAÇÃO DE UMA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	b) INEXISTÊNCIA DE ATOS PARA A IMPOSIÇÃO E ACUSAÇÃO DE UMA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
13. IMPUGNAÇÃO DOS DADOS AUTUADOS	28. IMPUGNAÇÃO DOS DADOS AUTUADOS
14. DO PEDIDO	29. DO PEDIDO

Nesse contexto , como o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“Do excessivo formalismo

Antes de iniciar a análise das alegações da impugnação, cabe comentar rapidamente que a recorrente perde muito tempo ao longo de toda a impugnação tentando desqualificar o trabalho do auditor fiscal, afirmando que este cometeu

muitos erros, que desconhecia a funcionamento de uma SCP, que teve dificuldade de analisar a contabilidade, entre outros comentários, tempo este que poderia ter sido mais bem aplicado, por exemplo, em esclarecer e refutar as inconsistências por ele apontadas na contabilidade da autuada e da SCP, de maneira objetiva, como forma de rechaçar as conclusões que levaram à autuação, de forma mais técnica e menos genérica.

Reclama do excessivo formalismo do auditor, mas se restringe a reputar como desnecessárias todas as formalidades que não cumpriu, tais como a falta de eleição do Conselho Diretivo da SCP, falta de assinatura em documentos, assinatura de pessoas não formalmente relacionadas à SCP ou a falta de registro da escritura pública de venda de 50% do lote do terreno matrícula 91.512.

Ou seja, no seu entender, todas as obrigações que deixou, sem justificativa plausível, de cumprir são desnecessárias e constituem mero formalismo.

A eleição do Conselho Diretivo da SCP, por exemplo, tida pela impugnante como sem relevância, teria como objetivo garantir que ambas as empresas sócias participaram efetivamente da execução do empreendimento, já que é de interesse de ambas acompanhar e fiscalizar a aplicação dos recursos ali alocados.

Mas a impugnante não apenas ignorou tal obrigação, prevista no documento de constituição da sociedade, como, na tentativa de comprovar a efetiva participação da MA Administradora na execução do projeto, apresenta declarações de pessoas que prestaram serviço à SCP com o intuito de provar que a sócia participante efetivamente acompanhou o desenvolver da obra, procedimento este totalmente informal e sem força probatória.

Contesta a irregularidade apontada pelo auditor fiscal quanto à assinatura do instrumento de constituição da SCP alegando previsão legal de que o contrato social produz efeito somente entre as partes.

Ocorre que tal previsão serve justamente de garantia aos sócios da SCP, pois enquanto é o sócio ostensivo que se obriga integralmente perante terceiros, é o contrato social que vincula e obriga o sócio participante perante o ostensivo, não servindo, portanto, tal argumento para reputar como mera formalidade as exigências relativas à constituição da SCP.

No mesmo sentido, o argumento de que não foi registrada a escritura pública referente à aquisição de 50% do lote de terreno matrícula 51.912 pois tal registro exporia o sócio participante, não constitui justificativa aceitável tendo em vista que a propriedade de imóvel somente se prova mediante registro em cartório de imóveis, bem como não é razoável que a sócia participante aplicasse o montante de R\$ 627.500,00 na aquisição de um imóvel sem formalizar a referida aquisição.

Da falta de capacidade econômica da MA Administradora para realização do negócio jurídico objeto da SCP, da capacidade econômica dos sócios, dos aportes de recursos e da venda de 50% do lote de terreno matrícula 51.912

As questões referentes à capacidade econômica da MA Administradora, do sócio desta, Miguel Cordeiro Viana, aos aportes realizados por ambas as sócias, a aquisição de 50% do lote de terreno matrícula 91.512, são todas relacionadas a uma mesma questão principal da presente lide: a desconsideração da SCP por parte da fiscalização.

Como a desconsideração da SCP será analisada no próximo tópico, analisaremos neste momento o conjunto das questões acima elencadas.

Afirma a impugnante que o auditor fiscal errou ao considerar que a MA Administradora não possuía capacidade econômica para participar do empreendimento pois o Sr. Miguel, sócio da empresa, era capitalizado, possui várias empresas e diversos negócios especialmente imobiliários e que supriu a MA Administradora de recursos financeiros próprios, bem como que a MA Administradora teria lucro superior a Playtime S/A, ainda que a receita bruta fosse inferior à da sócia ostensiva.

Afirma, ainda, que como detentor de experiência em atividades imobiliárias, Miguel Cordeiro Viana poderia auxiliar no aconselhamento e encaminhamento da comercialização do empreendimento.

Ocorre que tal capacidade econômica de Miguel Cordeiro Viana não foi confirmada, pois não foi apresentada qualquer comprovação de seu patrimônio nem de seus rendimentos.

Da mesma forma, não foram comprovados quaisquer aportes financeiros deste na MA Administradora que a capitalizasse para participar do empreendimento ao lado da Playtime S/A, haja vista a necessidade de registro e comprovação desses aportes na contabilidade da pessoa jurídica.

Os cheques referentes ao relacionamento de Miguel Cordeiro Viana com terceiros, ainda que integralmente considerados, representam um valor pequeno comparado ao total que a MA Administradora teria investido na SCP.

Quanto à experiência de Miguel Cordeiro Viana no ramo imobiliário, não foi demonstrada a participação deste na execução e gerência do empreendimento, que, de acordo com algumas afirmações feita na própria impugnação, foi totalmente gerido por Jeovane de Moraes.

Quanto à alegação de que o lucro da MA Administradora é superior ao da Playtime, informa a impugnante que o lucro desta última estaria em torno de R\$ 100 mil a R\$ 150 mil, enquanto o da sócia participante estaria em torno de R\$ 200 mil, pois esta não teria quase nenhum custo.

Tal argumento, entretanto, nada acrescenta à constatação de falta de suporte econômico da sócia participante para tomar parte no empreendimento, tendo em vista que tanto a receita bruta da empresa quanto seu lucro, por maior que fosse em relação ao faturamento, não possibilitavam a ela investir R\$ 2,65 milhões ao longo de 3 anos.

A impugnação não se manifesta sobre o fato de que o instrumento particular de constituição da SCP conter previsão de que o saldo devedor do lote de terreno matrícula 91.512, refinanciado junto a TERRACAP, seria pago por ambas as sócias, mas que, na verdade, a sócia participante não pagou uma única das parcelas do refinanciamento, integralmente pago pela sócia ostensiva.

A afirmação de que a MA Administradora aportou recursos correspondentes a 50% do custo do empreendimento também não foi devidamente comprovada, conforme demonstrado pelo auditor fiscal no Termo de Verificação.

A impugnação aduz que a questão objetiva que deveria ser considerada pelo auditor fiscal é se ocorreram os aportes do sócio participante pois não há justificativa ou plausibilidade para o auditor se preocupasse se o aporte de um sócio em determinado momento foi maior que o do outro pois trata-se de negócios entre particulares.

Objetivamente, fato é que não foi comprovada a totalidade de R\$ 2.647.029,94 de aportes, incluindo a aquisição de 50% de lote de terreno, informados pela fiscalizada como efetuados pela sócia participante.

Foi demonstrado pelo auditor fiscal a diferença entre os aportes efetuados por ambas as sócias, tendo ele apurado, por exemplo, que em 2011, dos cerca de R\$ 1,5 milhão creditados na conta do BRB Banco de Brasília, a soma dos valores oriundos da Playtime correspondem a R\$ 1,2 milhão, ou seja, 80% do total. Entretanto, na contabilidade da SCP, tais recursos foram registrados como 75% oriundos da MA Administradora e 25% da Playtime;

A impugnante admite que houve momentos em que os aporte de uma das sócias foram superiores ao de outra, quando esta última não dispusesse dos recursos naquela momento, para posterior acerto de contas.

Ocorre que a impugnante não apresentou comprovação de tal acerto de contas nem conseguiu refutar as conclusões da auditoria acerca da desproporção dos aportes realizados por ambas as sócias.

Afirma, ainda, que estão errados os percentuais, cálculos e conclusões utilizados pelo auditor fiscal para estabelecer a relação de depósitos entre uma e outra sócia, mas não especifica tais erros nem apresenta seus próprios cálculos, considerando-se que admitiu que houve aportes em proporção diferente entre as duas sócias.

Quanto à aquisição do lote de terreno matrícula 91.512, restou comprovado que a MA Administradora não efetuou pagamentos correspondentes a 50% do valor de terreno, pois não pagou nenhuma das parcelas do refinanciamento junto à TERRACAP, não comprovou o pagamento da totalidade de R\$ 627.500,00, que deveriam ter sido integralmente pagos em 2010, mas cujos pagamentos se alongaram até 2012, bem como que não conseguiu comprovar o efetivo repasse de alguns desses pagamentos, como, por exemplo, o valor de R\$

219.226,38, cujo único comprovante apresentado foi um recibo sem assinatura e um cheque no valor de R\$ 109.842,59, relacionado tanto ao pagamento do lote de terreno quanto a um aporte da MA Administradora na SCP.

Além disso, foi também apontado pela fiscalização que não foi registrada a escritura pública referente à citada venda, tida pela impugnada como desnecessária e contrária ao objetivo da SCP por expor o sócio participante, pelo fato de ser um registro público.

Desta forma, constatou-se que tanto os pagamentos referentes à aquisição do lote de terreno matrícula 91.512 quanto os aportes realizados pela sócia participante na SCP, não foram efetuados na proporção devida, a fim de garantir a participação de 50% da sócia participante nos custos do empreendimento.

Tal constatação contraria o contrato social da SCP, bem como o argumento da Playtime S/A de que se associou à MA Administradora por não possuir recursos suficientes para execução do empreendimento e se torna ainda mais incompreensível em face da afirmação de que os lucros do empreendimento foram regamente divididos entre os sócios na proporção de 50% para cada um.

Conclui-se, portanto, improcedente a justificativa da impugnante quanto à necessidade de constituição da SCP para realização do empreendimento, ou seja, de que ela, requerente, não possuía recursos suficientes para realizá-lo sozinha.

Da existência da SCP e da desconsideração do negócio jurídico e da SCP

Em nenhum momento a auditoria fiscal questionou a existência da SCP sob o ponto de vista formal ou do empreendimento. Em sentido contrário, a autuação se deu exatamente a partir do questionamento da real necessidade de sua constituição para a execução do projeto.

No TVF (fls. 871), o conjunto dos argumentos e fatos expostos pela Fiscalização evidencia a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento de valores relativos ao IRPJ e à CSLL, por via da criação artificial de Sociedade em Conta de Participação, formalmente existente, com a aparente ocorrência de sociedade para empreendimento de construção civil.

Ocorre que a sócia ostensiva, a Playtime Combustíveis e Lubrificantes S/A, foi a verdadeira executante da obra. Nesse sentido, as provas e indícios trazidos aos autos pelo auditor fiscal são suficientes para corroborar a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal.

Por oportuno, cabe ressaltar alguns princípios básicos que norteiam os negócios jurídicos, os contratos e os seus vícios, à luz do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/02:

“Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

(...)

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

(...)

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

(...)

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

Como se vê, o Código Civil, no que se refere ao direito contratual, além dos princípios da liberdade de contratar, da força obrigatória dos contratos e da relatividade dos seus efeitos, evidenciou mais alguns princípios, dentre os quais, o da função social do contrato ou da solidariedade social e o da boa-fé objetiva. A liberdade de contratar é, portanto, limitada por esses princípios.

Ou seja, obedecidos os limites da lei e os princípios da função social do contrato, da boa-fé objetiva, da capacidade contributiva, da propriedade e da isonomia, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos no Código Civil ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver, podendo, ainda, reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei.

Por sua vez, como vício do contrato, a simulação afasta a liberdade de contratar, pois aqui existe, fundamentalmente, uma ocultação da verdade na declaração.

Importante também salientar uma classificação do ato simulado que o subdivide em: simulação inocente ou maliciosa. É inocente, quando não existe intuito de violar a lei ou de lesar outrem. Havendo, porém, intenção de prejudicar terceiros ou de violar a lei, a simulação é maliciosa.

No caso, a simulação foi maliciosa, pois violou a lei fiscal brasileira, uma vez que foi criada artificialmente SCP no intuito de reduzir o montante de tributos, aplicando-se o regime de lucro presumido, com utilização dos percentuais de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não se pode, pois, admitir a criação artificial de SCP para pagar menos tributos. Como visto, o Código Civil, no seu art. 187, veda o abuso de direito, nos seguintes termos:

“também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé e os bons costumes”.

Nesse sentido, a falta de propósito negocial macula os negócios jurídicos, notadamente nos planejamentos tributários feitos unicamente no intuito de obter vantagens fiscais, o que configura abuso de direito e, por conseguinte, ato ilícito, implicando em evasão fiscal, e não elisão, além de ferir o princípio constitucional da capacidade contributiva, o que afeta a justiça fiscal.

Diante disso, é evidente que a Fazenda Nacional pode se opor à simulação realizada de forma maliciosa em prejuízo da lei tributária. Nesse sentido, a nossa lei civil impõe a pena de nulidade a todo negócio jurídico que tiver por objetivo fraudar ou violar a lei imperativa, nulidade essa que pode ser invocada por qualquer interessado.

Em suma, no caso concreto, verifica-se a simulação maliciosa em prejuízo da lei fiscal brasileira, fato esse que dá legalidade a ação do Fisco procedida a bem do interesse público no crédito tributário que deixou ser recolhido pela impugnante.

Por fim, ainda que a constituição das SCPs tenha se dado de forma regular, de acordo com a legislação cível e societária, e ainda que seja legal realizar negócios por meio de pessoa jurídica de tal espécie, à evidência dos fatos, no caso em análise a constituição de nova sociedade ocorreu com finalidade exclusiva de evasão fiscal. Assim, é cabida a desconsideração dos efeitos da SCP, pela sua inexistência de fato, para que a receita referente ao ganho de capital seja apurada, bem como para que os tributos derivados sejam lançados em nome da recorrente.

Vários são os acórdãos nesse sentido, recentemente exarados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se vê abaixo:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DA LEI ORDINÁRIA.

Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN. (Acórdão nº 2201-003.674, de 06/07/2017);

NEGÓCIO JURÍDICO. DESCONSIDERAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Observada simulação do negócio jurídico, deve ser desconsiderado o negócio simulado, mantendo-se o dissimulado com seus respectivos efeitos tributário. (Acórdão nº 2202-004.062, de 06/07/2017);

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN. (Acórdão nº 9101-002.953, de 03/07/2017);”

Inclusive, especificamente, quanto à criação de fachada de uma SCP, mais recentemente, este Tribunal, já decidiu:

(...) SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO. RECEITAS DA SÓCIA OSTENSIVA ARTIFICIALMENTE TRANSFERIDAS. FATOS GERADORES PRATICADOS PELO SÓCIO OSTENSIVO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Constatada a constituição meramente formal de sociedades em conta de participação com o único objetivo de transferir artificialmente receitas dos fatos geradores praticados pelo sócio ostensivo e obter a indevida redução de tributos, tem-se por configuradas as condutas de fraude e sonegação, e justificada a imposição da multa de ofício qualificada. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ART. 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%. Com base no artigo 106, II, “c” do CTN e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna. (...) – (Acórdão nº 1202-001.311, Relator: Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 11 de junho de 2024)

No mais, sigo na adoção do fundamentos da decisão de piso como minhas razões de decidir:

“Do ônus da prova

Tanto o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77 quanto o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -RIR/1999, determinam que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Nesse sentido, a escrituração só faz prova a favor do contribuinte quando da apresentação dos documentos em que se baseia; caso contrário, não há como a empresa aproveitar-se da escrita. Em outras palavras, o mero registro contábil sem documentos hábeis e idôneos que o lastreiem não constitui meio de prova capaz de atestar a veracidade das operações escrituradas.

As inconsistências apontadas pelo auditor fiscal entre a escrituração e os documentos apresentados foram rechaçadas pela impugnação apenas de forma genérica, reputados como frágeis, superficiais e inconsistentes, ou seja, a impugnação passa por cima exatamente dos pontos que deveria contestar, comprovando efetivamente que as conclusões do auditor estavam erradas.

Exemplos de inconsistências apontadas mas não contestadas na impugnação são o cheque no valor de R\$ 121.700,00, ora apresentado como parte do pagamento do lote de terreno matrícula 91.512, ora apresentado como aporte da MA Administradora, realizado no ano de 2012 e os aportes realizados por apenas uma das sócias mas escriturados na contabilidade da SCP como aportes de ambas as sócias.

Desta forma, não foram devidamente comprovadas a totalidade das operações escrituradas na contabilidade da fiscalizada, relativas à SCP, como forma de constituir esta prova em favor da impugnante.

Do lançamento como ganho de capital

Mantida a desconsideração da SCP, a tributação da operação de venda do imóvel construído no lote de terreno matrícula 91.512, pertencente ao ativo não-circulante imobilizado (antigo ativo permanente) da Playtime S/A, somente poderia se dar como ganho de capital, com base nos arts. 521, 522 e 528 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99.

Da fiscalização na pessoa física de Jeovane de Moraes

A autuação em questão, objeto do processo administrativo fiscal 10166.724.774/2017-47, teve como objeto créditos em conta bancária de origem não comprovada, ou seja, a autuação teve como fato gerador vários depósitos realizados em conta corrente de titularidade de Jeovane de Moraes, cuja origem este não comprovou, situação totalmente diversa da analisada no presente processo.

Desta forma, os argumentos de que a soma das duas autuações configuram confisco e ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não

podem ser considerados tendo em vista tratar-se de fatos geradores e fundamentação legal completamente diversos.

(...)

Da multa qualificada

A multa exigida no caso obedece ao disposto na legislação que rege a matéria, qual seja, a Lei no 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, parágrafo 1º, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1996, têm a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Nos termos da lei, aplica-se a multa qualificada quando o contribuinte age com intuito de fraude, incorrendo em algumas das condutas descritas na Lei nº 4.502/1964, de maneira a caracterizar ato de sonegação, fraude ou conluio.

Conforme já demonstrado em itens anteriores, a desconsideração da SCP se deu face à constatação de não haver propósito negocial na constituição da sociedade, mas apenas a intenção de reduzir a tributação, com cometimento de fraude, face à infração à lei.

Uma vez configurada a subsunção do fato aos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, inafastável a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

Todavia, o percentual de 150% aplicado na cobrança da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100%. Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do referido § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vale a conferência da nova redação da legislação:

§ 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; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destarte, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Por fim, quanto à responsabilidade solidária, o ermo de Verificação Fiscal expôs diversas situações que comprovam que Jeovane de Moraes atuou como efetivo proprietário da autuada na constituição da SCP e na realização de seu objeto, apesar de não possuir vínculo formal com a sócia ostensiva. Senão veja-se:

“X. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

285. O conjunto dos elementos analisados no procedimento fiscal demonstrou que o Sr. Jeovane de Moraes, apesar de não possuir qualquer posição formal na administração da fiscalizada, à época dos fatos aqui analisados, ostentava a condição de diretor de fato da Playtime S.A.

286. Conforme já salientado, 90% das ações da fiscalizada pertenciam – e ainda pertencem – à Time Participações S.A, empresa que possui como acionista majoritário – mais de 95% das ações – o Sr. Jeovane de Moraes (a Sra. Crécia de Faria Moraes, sua esposa à época dos fatos, detinha o restante das ações).

287. Os demais 10% das ações da Playtime S.A pertenciam – e ainda pertencem – ao Sr. Pedro Henrique Faria de Moraes, filho do Sr. Jeovane de Moraes e um dos diretores eleitos da fiscalizada.

288. Ou seja, a fiscalizada pode ser considerada uma empresa familiar, cujo “proprietário” é o Sr. Jeovane de Moraes, detentor da grande maioria das ações da Playtime S.A.

289. Observe-se, para ilustrar, a participação do Sr. Jeovane de Moraes, como presidente, em assembleias recentes realizadas pela Playtime S.A (em 2016), para tratar de assuntos relevantes da empresa, a saber, eleição de um dos diretores para mandato específico, e autorização de limite para contratação de empréstimo.

290. Como ora sustentado, no período compreendido entre a data da constituição da sociedade (09/03/2010) – e também da venda de parte do lote de terreno para a M.A Administradora – e a data da venda do lote de terreno, já edificado, para o Conselho Federal de Farmácia (17/08/2012), o Sr. Jeovane de Moraes permaneceu sem qualquer tipo de participação formal na administração da fiscalizada, situação iniciada em outubro/2009, quando da transformação da Playtime Ltda. em Playtime S.A.

291. Ocorre que o Sr. Jeovane de Moraes participou ativamente dos negócios da fiscalizada relacionados aos fatos analisados no presente procedimento fiscal, conforme demonstrado a seguir:

a) O Sr. Jeovane de Moraes representou a então Playtime Ltda. – na qualidade de diretor – na operação de compra e venda do lote de terreno junto à Terracap, conforme demonstrado na já mencionada escritura pública datada de 07/11/2005. Registre-se que, à época do negócio, o Sr. Jeovane de Moraes havia deixado a administração da fiscalizada, apesar de ter permanecido no seu quadro societário, conforme evidenciam a 5ª alteração contratual, datada de 06/01/2004, e a 6ª alteração contratual consolidada, datada de 12/07/2004, registradas na JCDF, respectivamente, em 11/02/2004 e 18/08/2004;

b) Apesar de não constar o nome do signatário, o contrato firmado com a Fittipaldi Arquitetura Ltda, em 14/09/2007, para a elaboração de projeto de arquitetura do edifício construído no lote de terreno, indica, pela semelhança das assinaturas, quando comparado a outros documentos em que consta o signatário, que o Sr. Jeovane de Moraes representou a fiscalizada no negócio;

c) No projeto de arquitetura aprovado na Administração Regional do GDF (RAXVI), referente ao edifício construído no lote de terreno, composto pelos desenhos de nº 01 a 07 (fls. 379, 380, 381, 384, 385, 386 e 387 do processo nº 146.000.635/2007), o Sr. Jeovane de Moraes foi identificado como proprietário do lote, e assinou os documentos;

d) O Sr. Jeovane de Moraes representou a fiscalizada no Acordo Administrativo de Refinanciamento nº 500, datado de 29/12/2009, ajustado entre a fiscalizada e a Terracap. Nesse documento, o Sr. Jeovane de Moraes foi qualificado como diretor da Playtime S.A, apesar de não ser acionista nem possuir à época qualquer poder de administração dos negócios da empresa;

e) Como já dito, o Sr. Jeovane de Moraes representou a fiscalizada, sem poderes para tanto e infringindo o estatuto social da empresa, no instrumento particular de promessa de compra e venda do imóvel, e no instrumento particular de constituição da SCP Playtime – M.A, ambos firmados entre a Playtime S.A e a M.A Administradora, na data de 09/03/2010;

f) Novamente apesar de não constar o nome do signatário, o contrato firmado com a Construtora Águia Ltda, em 26/06/2010, para a execução dos serviços de construção do edifício nº lote de terreno, indica, pela semelhança das assinaturas, quando comparado a outros documentos em que consta o signatário, que o Sr. Jeovane de Moraes representou a fiscalizada no negócio, a despeito de não ser acionista nem deter poderes de administração dos negócios da empresa; e

g) Finalmente, no distrato social da SCP Playtime – M.A, datado de 31/10/2014, o Sr. Jeovane de Moraes assinou o documento como “conselheiro” da sociedade, apesar não ter havido a eleição de seu Conselho Diretivo, como já informado.

292. Cumpre ainda recordar que em muitos dos comprovantes de transferência (TED)apresentados pela fiscalizada, para comprovar a origem de determinados recursos creditados, nos anos de 2011 e 2012, na conta mantida junto ao BRB Banco de Brasília S.A – transferências que foram remetidas pela própria Playtime S.A por meio de sua conta mantida junto ao Banco do Brasil S.A –, constam registros efetuados à mão com menção ao Sr. Jeovane de Moraes.

293. Em resumo, todos esses elementos comprovam a participação efetiva do Sr. Jeovane de Moraes nos negócios da fiscalizada envolvendo o lote de terreno e o edifício nele construído, mesmo quando ele não detinha poderes formais para tanto, o que demonstra sua proeminência na administração da empresa.

294. Quando de sua resposta ao TIF 02, a fiscalizada demonstrou como havia se dado a “distribuição de lucros” entre os sócios da sociedade, no ano de 2012.

295. Conforme comprovante de transferência eletrônica apresentado, datado de 17/08/2012, os R\$ 17.000.000,00 (dezessete milhões) – quase 95% de todo o “lucro” distribuído pela sociedade, conforme sua contabilidade – foram transferidos de uma conta da Caixa Econômica Federal de titularidade da Playtime S.A para outra conta do mesmo banco em nome do Sr. Jeovane de Moraes, apesar de a fiscalizada ter informado que a conta era conjunta, pertencente também ao Sr. Miguel Cordeiro Viana (sócio da M.A Administradora). Lembrando que o recibo

apresentado em nome de ambas as pessoas físicas para amparar a operação não se encontra assinado.

296. Cumpre registrar que a citada “distribuição de lucros” efetuada pela SCP Playtime – M.A, no ano de 2012, foi objeto de auditoria fiscal na pessoa do Sr. Jeovane de Moraes, conforme processo administrativo de nº 10166.724774/2017-47, e está sendo objeto de auditoria fiscal na pessoa do Sr. Miguel Cordeiro Viana, no curso no processo administrativo de nº 10166.724778/2017-25.

297. No âmbito do processo de nº 10166.724774/2017-47, cujo procedimento fiscal já se encontra finalizado – ciência do auto de infração, pelo contribuinte, realizada em 28/08/2017 –, foi confirmado que o Sr. Jeovane de Moraes e o Sr. Miguel Cordeiro Viana eram os titulares da citada conta mantida na Caixa Econômica Federal, tendo sido concluído que o Sr. Jeovane de Moraes foi, direta ou indiretamente, o principal beneficiário dos mencionados R\$ 17 milhões.

298. Pode-se então concluir, pelo conjunto dos elementos analisados no procedimento fiscal, que o Sr. Jeovane de Moraes foi o mentor da complexa estrutura criada, mediante a simulação de constituição de uma sociedade em conta de participação, que teve por único objetivo fraudar o fisco, com a redução dos tributos devidos na operação de compra e venda do lote de terreno.

299. Dessa forma, coube a responsabilização tributária do Sr. Jeovane de Moraes, em razão de seu interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), bem como pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, uma vez que demonstrada sua condição de “proprietário” e de diretor de fato da fiscalizada, e tendo em vista sua condição de mentor da criação da estrutura que objetivou lesar o fisco, bem como o fato de ter sido beneficiado financeiramente com a situação.”

Logo, não há razão para reforma do acórdão de piso também no que tange à responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Jeovane de Moraes:

“Longe de refutar tal constatação, a impugnação confirma essa conclusão do auditor fiscal ao afirmar que os instrumentos contratuais do negócio jurídico e da SCP foram assinados por Jeovane de Moraes, bem como que no dia a dia das atividades empresariais ele elegeria diretores para gerir as operações cotidianas, mas que quando tratava-se de negócios especiais, compareceria pessoalmente, como na constituição da SCP Playtime - MA e na execução do seu objeto social.

Em outros pontos defende não haver nenhuma irregularidade no fato de Jeovane de Moraes ter assinado documentos da SCP apesar de não possuir nenhum vínculo formal com a sócia ostensiva desta, pois era o "real proprietário da empresa e que, afinal, tinha poder de deliberar sobre o seu patrimônio".

Os arts. 124 e 135 do CTN cuidam de duas formas de responsabilização solidária: a decorrente do interesse comum na situação fática que se constitui fato gerador

do tributo (art. 124, I) e a resultante de atos fraudulentos de administradores, prepostos ou representantes de terceiros (art. 135).

Confirmada a atuação de Jeovane de Moraes como real proprietário da Playtime S/A, responsável de fato pela SCP Playtime S/A - MA, como principal interessado nº projeto objeto da SCP, bem como que a constituição desta configurou-se como simulação com o objetivo de reduzir tributação, aplica-se, inequivocamente, os arts. 124 e 135 do CTN, acerca da responsabilidade tributária solidária.

O interesse comum está configurado na efetiva administração do empreendimento objeto da SCP por Jeovane de Moraes (art. 124, inciso II, CTN).

Por noutro lado, viu-se, em tópico anterior, a comprovação, no caso concreto, da existência de conduta dolosa no sentido de omitir da administração tributária federal a receita decorrente da venda de imóvel. Tais condutas, configuram-se atos praticados com infração de lei, sujeitando o agente à responsabilização solidária, nos termos do art. 135 do CTN.

Dito isto, mantida a responsabilidade solidária do sócio-administrador JEOVANE DE MORAIS, CPF 097.770.161,15, com fundamento no art. 135, III, c/c art. 124, II, do CTN.”

CONCLUSÃO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO tão somente para aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%, mantendo o lançamento em sua integralidade, bem como a atribuição da responsabilidade tributária ao Sr. Jeovane de Moraes.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça