



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

Processo nº 15586.721204/2012-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.299 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria IRPF
Recorrente PAULO ROBERTO DIAS SARDENBERG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Instaurado o contencioso administrativo, por meio da impugnação protocolizada, o contribuinte obteve a possibilidade de apresentar argumentos e provas de fato e de direito capazes de afastar a exigência fiscal, em atendimento ao contraditório e à ampla defesa, não havendo que se falar em nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. INOCORRÊNCIA.

O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando restar comprovada a não ocorrência da preterição do direito de defesa, dada a descrição dos fatos contida no auto de infração e a impugnação apresentada pelo Contribuinte contra as imputações que a ele foram feitas.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS. INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO. SIMULAÇÃO.

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial para compensar os tributos e contribuições pagos, estritamente relativos aos rendimentos reclassificados, pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda.

Assinado digitalmente

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora.

EDITADO EM: 06/09/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Presidente), CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (**Suplente convocado**), MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS (**Suplente convocada**), DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA (**Suplente convocado**), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CARLOS CESAR QUADROS PIERRE E ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Contra o contribuinte identificado no preâmbulo, foi lavrado, por Auditor- Fiscal da DRF/Vitória, o auto de infração de fls. 183 a 192, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008. O crédito tributário apurado está assim constituído: Imposto 1.805.375,00; Juros de Mora (calculados até 12/2012) 628.451,04; Multa de Ofício (passível de redução) 2.708.062,50; Valor do Crédito Tributário Apurado 5.141.888,54.

O lançamento decorreu da constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, dissimulados sob a forma de distribuição de lucros de sociedade em conta de participação.

Segundo o Termo de Encerramento de Ação Fiscal nº 02-1560/2012 (fls. 142 a 181), o contribuinte foi selecionado e incluído em programa de fiscalização em virtude dos fatos apurados no curso da ação fiscal desenvolvida na empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ 09.493.899/0001-04.

Registra, ainda, a autoridade administrativa que houve dissimulação de uma situação jurídica em outra, visto que o contribuinte, aparente sócio investidor, teria utilizado indevidamente o instituto da sociedade em conta de participação (ZMM SCP) para fazer jus a isenção na distribuição de lucros, conforme se passa a detalhar.

Os fatos apurados estão relacionados a contrato de prestação de serviços firmado entre FERROUS Resources do Brasil, empresa de pesquisa, prospecção, exploração, beneficiamento e comercialização de minério de ferro no mercado interno e externo, interessada na instalação de um mineroduto de Minas Gerais até o município de Presidente Kennedy, no Espírito Santo, bem como na construção de terminal portuário na área; e o CONSÓRCIO SUORREF, formado pelas sociedades Advocacia Cardoso de Freitas, de Fabrício Cardoso Freitas; Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária, de Paulo Roberto Dias Sardenberg; e Éconos – Economia Aplicada aos Negócios, de José Teófilo de Oliveira.

A cláusula primeira do contrato, datado de 1/6/2008 (a mão), era a prestação de serviços pelo Consórcio para assessorar a FERROUS quanto a:

- 1) identificação de área equivalente ao mínimo de 10.000.000 m² (dez milhões de metros quadrados) representada por um ou mais lotes vizinhos e adjacentes, livres e desimpedidos de quaisquer gravames;*
- 2) obtenção de toda documentação relativa aos imóveis e seus respectivos proprietários (pessoas jurídicas - inclusive seus sócios, e pessoas físicas), necessária para auditoria detalhada pelos advogados externos nomeados pela CONTRATANTE;*
- 3) apoio às negociações para aquisição de área referida no item (1) acima;*
- 4) assessoria na elaboração e negociação de memorando de entendimentos ou documento similar a ser celebrado entre as autoridades governamentais municipais e estaduais, visando (1) garantir a emissão de autorizações para a construção de empreendimento de terminal portuário de porte na região, e (2) obter benefícios fiscais-tributários para o referido empreendimento.*

O prazo máximo para execução dos três primeiros objetivos do contrato foi estipulado em 60 (sessenta) dias, com termo final, por conseguinte, em 31/7/2008. Já o termo final do contrato foi fixado em 31/12/2008.

Concluiu o agente fiscal, em consequência, que os serviços contratados foram essencialmente localizar a área em Presidente Kennedy para aquisição pela FERROUS, o que envolve diretamente os serviços profissionais de corretagem de imóveis e de assessoria advocatícia.

Sobre o assunto, transcreve-se excerto do Termo de Encerramento da Ação Fiscal:

Tanto é verdade que indagada pelos Auditores-Fiscais acerca do CONSÓRCIO SUORREF, FERROUS informou, em 28/09/2012, que o mesmo "foi contratado primordialmente para: i) levantar a área para instalação do terminal portuário; ii) identificar proprietários e obter a documentação relativa aos imóveis; iii) apoiar as negociações para aquisições necessárias".

Na mesma esteira, a afirmação de José Teófilo Oliveira, nas declarações prestadas aos Auditores-Fiscais, em 17/10/2012, de:

5) Que muito embora o Contrato firmado não tenha feito nenhuma menção, as atividades de identificação das áreas, obtenção de documentação e negociação para aquisição das áreas ficaram a cargo exclusivamente de Fabrício Cardoso e Paulo Sardenberg (grifo no original); [...]

Retornando às declarações prestadas por José Teófilo Oliveira, ele afirmou que: 12) (...) só assistiu a FERROUS nas seguintes atividades: levantamentos sócio-econômicos da região SUL, em particular em Presidente Kennedy; levantamentos das infra-estruturas locais (estrada, energia elétrica, saneamento, etc) que poderiam ser utilizadas na fase de implantação do projeto, bem como na identificação de novas necessidades que porventura fossem necessárias.

Não obstante a celebração do contrato em junho de 2008, em maio desse ano o contribuinte foi procurado por Fabrício Cardoso para identificação de uma área para implantação de projeto portuário e, diante da demanda apresentada, realizou um sobrevoo no sul do Estado e constatou a viabilidade de aquisição de áreas no litoral de Presidente Kennedy.

Tais informações foram prestadas pelo próprio contribuinte.

Em decorrência, a Fiscalização concluiu que: Dessa forma, quando o contrato de prestação de serviços entre a FERROUS e o CONSÓRCIO SUORREF foi formalizado em 01/06/2008, a área para implantação do empreendimento já havia sido definida e levantada em PRESIDENTE KENNEDY/ES, inclusive com a identificação dos seus proprietários, em 05/2008.

A corroborar as declarações de José Teófilo Oliveira:

2) Que, no final de maio de 2008, foi procurado por Fabrício Cardoso e Paulo Sardenberg para comunicar ao declarante

sobre a vinda do empreendimento da FERROUS que seria localizado em Presidente Kennedy (grifo no original);

3) Que nessa ocasião a FERROUS já aguardava uma proposta de prestação de serviço, em conjunto ou separado, entre o declarante, Fabrício Cardoso e Paulo Sardenberg; Que então foi firmado, em 01/06/2008, o Contrato de Prestação de Serviço entre a FERROUS e o Consórcio SOURREF, composto pela Advocacia Cardoso de Freitas, Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária e Éconos Economia Aplicada aos Negócios Ltda, da qual o declarante é sócio (grifo no original);

É verdade ainda que, em MAIO/2008, as negociações para aquisições das propriedades para a FERROUS já tinham sido iniciadas, principalmente aquelas de maior área e valor, inclusive as propriedades pertencentes a José Maria Vieira de Novaes que passou a ser parceiro de FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG.

Quanto aos atos praticados, constatou-se que Fabrício Cardoso Freitas representava a empresa líder do consórcio e se relacionava diretamente com a FERROUS e Paulo Sardenberg fazia o contato com os proprietários das áreas de interesse:

A participação de cada um deles está evidenciada nas declarações de José Antônio Carvalho Gomes, da MERCANTIL DE IMÓVEIS:

Que aproximadamente trinta dias depois, em julho de 2008, o declarante recebeu uma ligação de MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES comunicando-lhe que deveria comparecer no escritório do advogado FABRÍCIO, na Enseada do Suá - Vitória -ES, pois a escritura estava pronta e que o declarante deveria assinar;

Que então o declarante, juntamente com seus sócios, e levados por MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES, compareceram no citado escritório onde estavam presentes além de FABRÍCIO, o corretor de imóveis PAULO SARDENBERG (grifo no original);

Que então foi assinada a escritura, datada de 24/07/2008, lavrada pelo Cartório "DR. WALMERY" - MARATAIZES - Livro 08-DFS, referente à venda do loteamento, no valor de R\$7.040.295,50 (sete milhões, quarenta mil, duzentos e noventa e cinco reais e cinquenta centavos), tendo como adquirente a FERROUS ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA LTDA, CNPJ: 02.759.618/0001-65;

Que momentos antes da assinatura da escritura, o declarante informou a FABRÍCIO o número da conta corrente para que a FERROUS efetuasse o pagamento; Que então FABRÍCIO ligou para que a FERROUS efetuasse o pagamento, o que efetivamente ocorreu (grifo no original);

Na sequência, a autoridade administrativa esclarece que, após a identificação dos proprietários e a correspondente negociação,

os imóveis foram adquiridos primeiramente pela ZMM e depois revendidos para a FERROUS. Segundo o interessado, tal procedimento visava dar celeridade às aquisições sem gerar especulações. Porém, o agente fiscal não aceitou essa justificativa, pois houve vendas para outras empresas, antes do repasse à FERROUS, retificação de escrituras repassando imóvel antes adquirido à ZMM, bem como elevação vultosa dos preços dos imóveis na intermediação da aquisição das referidas áreas, verbis:

A própria negociação com a MERCANTIL DE IMÓVEIS desmistifica as alegações de PAULO SARDENBERG. José Antônio Carvalho Gomes declarou que quando foi procurado por Marco Antônio Vieira de Novaes em MAIO/2008 para negociar a venda de áreas pertencente à sua empresa foi lhe assegurado que uma determinada empresa estava interessada na aquisição. Disse ainda que a negociação envolvia um loteamento de 14 alqueires e áreas não contínuas de 03, 39, 42 e 22 hectares. Asseverou que a negociação envolveu todas as áreas pelo valor de aproximadamente R\$12.000.000,00 (doze milhões de reais). José Antônio Carvalho Gomes acrescentou que em junho/2008 as áreas estavam vendidas, restavam a lavratura das escrituras e os respectivos pagamentos:

3) Que um mês depois (junho de 2008), MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES telefonou para o declarante informando-lhe que havia vendido todas as áreas e que as escrituras seriam providenciadas e assinadas à medida que ficassem prontas; Que ficou acordado que o pagamento somente seria efetuado no momento da assinatura da escritura;

A confirmar as alegações de PAULO SARDENBERG a empresa adquirente seria a ZMM que repassaria a FERROUS sem gerar especulações. Isso não ocorreu. A primeira escritura a ficar pronta foi àquela referente ao loteamento de 14 alqueires.

Quem foi o adquirente? A escritura pública datada de 24/07/2008, lavrada pelo Cartório "DR. WALMERY" – MARATAÍZES – Livro 08-D-FS, folhas 170/175, anota que foi a própria FERROUS pelo valor de R\$7.040.295,50 (sete milhões, quarenta mil, duzentos e noventa e cinco reais e cinquenta centavos).

Onde a escritura pública foi assinada? Segundo José Antônio Carvalho Gomes, no escritório de FABRÍCIO CARDOSO FREITAS. Quem mais estava presente?

O corretor PAULO SARDENBERG, asseverou o declarante. Quem fez o contato com a FERROUS para proceder ao pagamento à MERCANTIL DOS IMÓVEIS? FABRÍCIO CARDOSO FREITAS, vez que era o representante da empresa líder do consórcio que apoiava a FERROUS nas negociações de compra de áreas:

5) (...) Que momentos antes da assinatura da escritura, o declarante informou a FABRÍCIO o número da conta corrente para que a FERROUS efetuasse o pagamento; Que então FABRÍCIO ligou para que a FERROUS efetuasse o pagamento,

~~o que efetivamente ocorreu;~~

Era de se esperar que todas as áreas negociadas por José Antônio Carvalho Gomes fossem diretamente para a FERROUS.

Ao contrário. Em 04/08/2008, a escritura pública do CARTÓRIO "DR. WALMERY" MARATAÍZES, livro 09-D-FS, folhas 019/022, mostra que as áreas de 42 e 22 hectares da MERCANTIL DE IMÓVEIS foram adquiridas pela empresa VERDE AREIA MINERAÇÃO LTDA, de José Maria Vieira de Novaes, respectivamente por R\$193.000,00 (cento e noventa e três mil reais) e R\$90.000,00 (noventa mil reais).

Em 15/09/2008, foi lavrada escritura retificadora para esclarecer que a área de 42 hectares (R\$193.000,00) passava a pertencer à ZMM. E, finalmente, 25/09/2008, foi lavrada a escritura pública repassando essa área para a FERROUS por R\$6.800.000,00 (seis milhões e oitocentos mil reais). TRINTA E CINCO vezes o valor ajustado com a MERCANTIL DE IMÓVEIS.

Se a passagem pela ZMM era para não gerar especulação, o que dizer de algo adquirido por R\$193.000,00 e revendido logo depois por R\$6.800.000,00?

Retornando ao contrato do CONSÓRCIO SUORREF, cabe anotar que nele não se estabeleceu que PAULO SARDENBERG e FABRÍCIO deveriam participar dessas negociações envolvendo a ZMM, na qualidade de sócios participantes (também conhecidos como sócios ocultos) da sociedade em conta de participação - (SCP), doravante denominada ZMM - SCP, na qual a própria ZMM é sócia ostensiva, sendo que pela SCP foram registradas as vendas para a FERROUS, objetivando dar aparência de negócios que só foram possíveis de efetivação em razão da "criação" da ZMM - SCP (negritou-se)

Registra, também, o agente fiscal que a atual diretoria da FERROUS e José Teófilo Oliveira, participante do Consórcio SUORREF, declararam não ter conhecimento de que Fabrício e o contribuinte eram sócios ocultos da ZMM Sociedade em Conta de Participação. Quantos aos valores envolvidos, o contrato celebrado entre a FERROUS e o Consórcio SUORREF estabelecia o que se segue:

1) Honorários a título de "pro labore": R\$20.000,00 (vinte mil reais) por mês;

2) Honorário de Sucesso: caso a CONTRATANTE assine os documentos definitivos (especialmente a escritura de compra e venda das áreas) relativos a imóveis identificados, apresentados e assessorados pelo CONTRATADO, o CONTRATADO terá direito a honorários de sucesso equivalentes a 6,5% (seis virgula cinco por cento) do valor total da(s) transação (ões);

Ao final do contrato, foram auferidas as seguintes importâncias: Pois bem. Cada participante do consórcio teve direito ao "pro labore" de R\$6.666,67 (seis mil, seiscentos e sessenta e seis reais e sessenta e sete centavos) mensais. PAULO SARDENBERG

IMÓVEIS faturou as 6 (seis) parcelas mediante emissão de notas fiscais cuja descrição dos serviços prestados foi de "Consultoria Imobiliária".

Cada participante ainda recebeu a título de honorário de sucesso a importância de R\$2.387.573,85 (dois milhões, trezentos e oitenta e sete mil, quinhentos e setenta e três reais e oitenta e cinco centavos). PAULO SARDENBERG, por intermédio da SARDENBERG CONSULTORIA IMOBILIÁRIA / PAULO SARDENBERG IMÓVEIS, faturou na nota fiscal como "Comissão sobre intermediação de propriedades em Presidente Kennedy-ES". Esse valor foi faturado em 02 (duas) parcelas: uma de R\$1.722.407,18, em 07/08/2008, e a outra em 06/10/2008, no valor de R\$665.166,67. ADVOCACIA CARDOSO FREITAS & ASSOCIADOS recebeu por serviços advocatícios e ECONOS - ECONOMIA APLICADA AOS NEGÓCIOS por serviço de consultoria.

A FERROUS adquiriu pouco mais de R\$110 milhões em áreas em Presidente Kennedy - ES por intermédio do citado consórcio, no período de 24/07/2008 a 25/09/2008. Essas áreas pertenciam a 10 (dez) proprietários. Numa celeridade impressionante, as áreas foram adquiridas pela ZMM e revendidas para a FERROUS com lucro exorbitante atingindo o montante de pouco mais de R\$103 milhões.

Mais especificamente em relação à empresa ZMM SCP, foi constatado o que se segue:

Antes, cabe aqui um breve histórico sobre a constituição da empresa ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (ZMM), CNPJ: 09.493.899/000104.

Constituída em 11/04/2008 por JOSÉ MARIA VIEIRA DE NOVAES, CPF: 874.999.167-15, sócio majoritário com 99% das quotas, e MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES, CPF: 816.796.617-87, com capital social de R\$5.000,00 (cinco mil reais), cujo objeto era participação em outras sociedades e administração de bens próprios.

Em 06/2008, o capital social foi elevado para R\$220.000,00 (duzentos e vinte mil reais) e ocorreu a inclusão das atividades de compra e venda de imóveis. Em seguida, o capital passou para R\$429.545,00 (quatrocentos e vinte e nove mil e quinhentos e quarenta e cinco reais), em 24/07/2008. A proporção na participação do capital permaneceu inalterada. José Maria Vieira de Novaes lançou mão de 02 (duas) propriedades em Presidente Kennedy com área total de 40 alqueires, no valor de R\$420.250,00 (quatrocentos e vinte mil e duzentos e cinquenta reais), para aparentemente aumentar o capital da ZMM, que um dia depois, portanto, em 25/07/2008, foram revendidas para a FERROUS por R\$13.009.625,80 (treze milhões, nove mil, seiscentos e vinte e cinco reais e oitenta centavos).

Logo após a formalização do CONSÓRCIO SUORREF (01/06/2008) e anterior à venda das propriedades de José Maria Vieira de Novaes para a FERROUS 25/07/2008), surgiu o contrato de constituição de sociedade em conta de participação - ZMM - SCP PRESIDENTE KENNEDY (ZMM - SCP), datado de

10/07/2008, sendo que a firma dos supostos sócios só foi reconhecida em cartório apenas em 06/03/2009. Figura como sócia ostensiva a própria ZMM, representada por JOSÉ MARIA VIEIRA DE NOVAES, e como sócios participantes PAULO ROBERTO DIAS SARDENBERG e FABRÍCIO CARDOSO FREITAS. As participações dos sócios foram distribuídas na proporção de 33,33% para cada um. (grifos no original)

Assim, o contribuinte, Paulo Roberto Dias Sardenberg, era, ao mesmo tempo, representante do Consórcio SUORREF e sócio investidor na ZMM SCP. Em consequência, e após discorrer sobre normas atinentes às sociedades em conta de participação, entendeu a autoridade lançadora que houve a desconfiguração da própria essência de uma SCP:

i) atuação relevante de seus sócios participantes nas negociações; ii) ausência de aporte de recursos pelos sócios participantes para formação da "parceria"; e iii) dissimulação de uma situação jurídica pré-definida.

O agente fiscal assim resume as operações realizadas: A passagem efêmera dos terrenos pela ZMM para revenda a FERROUS e a cronologia dos fatos:

Em 11/04/2008, a ZMM é constituída, tendo como objeto social a ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS.

Em 05/2008, dá-se início as negociações de aquisição de terrenos em Presidente Kennedy para a FERROUS. PAULO SARDENBERG e FABRÍCIO CARDOSO, intermediários da FERROUS na compra de terrenos em Presidente Kennedy, fazem uma "parceria" com José Maria Vieira de Novaes e Marco Antônio Vieira de Novaes, da ZMM.

Em 20/06/2008, ZMM inclui no seu objeto social a compra e venda de imóveis.

Em 10/07/2008, surge a ZMM - SCP como possível investidora que com recursos de todos os pretensos sócios adquiriria imóveis em Presidente Kennedy, em nome da ZMM, para revenda a potenciais investidores utilizando-se da expertise de seus sócios participantes (investidores/ocultos).

Em 24/07/2008, ZMM aparentemente integraliza dois terrenos de José Maria Vieira de Novaes que seriam revendidos no dia seguinte, portanto, em 25/07/2008, para a FERROUS.

Entre 24/7/2008 e 25/09/2008, foram concluídas as escrituras e ato contínuo ZMM revende para a FERROUS os terrenos adquiridos em Presidente Kennedy. (grifos no original)

Do exposto, a autoridade lançadora concluiu que: Assim, aproveitando-se da informalidade permitida pela lei e sob a aparência simulada de sociedade em conta de participação foi criada a ZMM - SCP com objetivo exclusivo de que seus sócios ocultos (participantes) auferissem um "plus", sem tributação do

imposto de renda na pessoa física, sob o manto de distribuição de lucros. PAULO SARDENBERG e FABRÍCIO CARDOSO representaram simultaneamente tanto os interesses do comprador (FERROUS) quanto do vendedor (ZMM), se isso é possível. [...]

PAULO SARDENBERG recebeu da FÍCTA ZMM - SCP a importância de R\$6.565.000,00 (seis milhões, quinhentos e sessenta e cinco mil reais), sob a forma disfarçada de distribuição de lucros, isentos de imposto de renda, bem como a comissão sobre intermediação dessas mesmas propriedades, conforme anotado na nota fiscal da SARDENBERG CONSULTORIA IMOBILIÁRIA, paga pela FERROUS a título de honorário de sucesso, tributado na sua pessoa jurídica, no total de R\$2.387.573,85 (dois milhões, trezentos e oitenta e sete mil, quinhentos e setenta e três reais e oitenta e cinco centavos).

Em todas as negociações para a FERROUS, PAULO SARDENBERG prestou serviço unicamente de intermediação na compra e venda de propriedades em Presidente Kennedy.

A FABRÍCIO CARDOSO FREITAS coube a análise de toda a documentação e negociação direta com a FERROUS. Foi ele quem trouxe PAULO SARDENBERG para compor a parceria formalizada pelo consórcio. Após citar várias afirmações prestadas pelos alienantes comprovando a efetiva participação do contribuinte nas negociações, o agente fiscal destaca que não houve risco da ZMM na aquisição dos terrenos, que os pagamentos efetuados pela empresa foram feitos após repasse dos imóveis à FERROUS e que os terrenos comprados, e não revendidos à FERROUS, foram pagos com os ganhos auferidos até então: A alegação de PAULO SARDENBERG de que a "ZMM topou o risco de comprar propriedades sem ter garantias de que seriam de interesse da Ferrous" é mera ficção.

O risco a ZMM foi zero! ZMM só efetuou o pagamento aos proprietários dos terrenos após tê-los repassados a FERROUS e ter recebido por eles. Todos os recursos usados pela ZMM, inclusive todas as despesas inerentes ao negócio, foram aqueles recebidos da FERROUS. É verdade que houve terreno adquirido pela ZMM que não foi revendido para a FERROUS, pois no fim de setembro de 2008 e preocupado com

a "crise mundial", "Bob" suspendeu as compras das propriedades, inclusive aquelas já compradas pela ZMM, alegou PAULO SARDENBERG.

Mas, mesmo nesses casos, não foram recursos injetados pela ZMM, muito menos dos aparentes sócios investidores da ZMM - SCP, mas, sim, dos ganhos apurados na venda dos imóveis para a FERROUS. Nessa situação, ficaram mais de R\$30 milhões. Isso por si só revela o ganho exorbitante nas operações com a FERROUS.

Na sequência, a Fiscalização demonstra a movimentação na conta bancária da ZMM, que comprova as conclusões obtidas, e explicita que houve distribuição de lucros em data anterior a qualquer aporte de capital efetuado pelos sócios ocultos:

A vultosa "distribuição de lucros" aos participantes da "ZMM - SCP" antes do suposto aporte de míseros R\$39.425,00 por si só desmonta a tese esculpida no contrato de sua constituição de que se tratava de um investimento de compra e venda de imóveis e que para adquiri-los lançaria mão de recursos próprios da sócia ostensiva e dos sócios participantes.

Por tudo isso está mais do que claro que a ZMM - SCP é uma ficção jurídica. Não houve destinação de recursos por parte dos sócios participantes para alavancar os investimentos deliberados no contrato social.

Ademais, menciona a autoridade tributária que os terrenos incorporados ao capital social da ZMM Empreendimentos e Participação, sócia ostensiva da ZMM SCP, foram protegidos quando da celebração do contrato de SCP, por meio da alínea iii; que as atividades estipuladas pelo contrato para os sócios participantes eram justamente aquelas objeto do contrato firmado com a FERROUS; que na data de criação da ZMM SCP (10/7/2008) as negociações com os proprietários dos terrenos já estavam praticamente concluídas, faltando apenas a finalização das escrituras e o respectivo pagamento, que somente ocorreu no momento de sua assinatura. Em consequência, as conclusões obtidas foram no sentido de que:

Restou demonstrado o uso indevido do instituto da SCP mediante dissimulação de uma situação jurídica em outra, visando precipuamente dar uma nova roupagem a elementos contratuais pré-estabelecidos no consórcio firmado com a FERROUS, quais sejam: a) propriedades identificadas; b) preço ajustado com os proprietários; c) preço negociado com a FERROUS; e d) escrituras em curso. Faltava criar o arcabouço para tornar possível que PAULO SARDENBERG e FABRÍCIO CARDOSO auferissem parcela desses ganhos isentos de tributação e, ao mesmo tempo, passassem despercebidos aos olhos da FERROUS.

Então criaram a ZMM - SCP. Por intermédio dela, PAULO SARDENBERG e FABRÍCIO CARDOSO ocultaram da FERROUS que eram os principais beneficiários dos ganhos auferidos em decorrência da revenda das áreas para a empresa. Não custa citar a manifestação da FERROUS às indagações dos

Auditores-Fiscais de que "desconhece quaisquer circunstâncias das negociações levadas a termo, muito menos que os Srs. Fabrício Cardoso Freitas e Paulo Roberto Dias Sardenberg fossem sócios ocultos da ZMM [ZMM - SCP]". A ocultação dos seus nomes também se deu em relação a José Teófilo Oliveira, parceiro de PAULO SARDENBERG e FABRÍCIO CARDOSO no CONSÓRCIO SUORREF, que veio a ser surpreendido com tal informação no momento em que prestava declarações aos Auditores-Fiscais, em 17/10/2012: (...)

Em decorrência do exposto, o valor de R\$ 6.565.000,00, recebidos da ZMM SCP a título de distribuição de lucros, foram

considerados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.

Em virtude dos fatos constatados, e diante da atitude dolosa do contribuinte de prestar declaração falsa e suprimir o montante devido do imposto de renda, a Fiscalização entendeu que restou caracterizado o evidente intuito de fraude e de sonegação, o que resultou na aplicação da multa qualificada de 150%.

Tendo em vista a apuração de fatos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, foi elaborada a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada no processo de nº 15586.721205/2012-16.

Cientificado da exigência em 11/12/2012 (fl. 193), o contribuinte apresentou, em 9/1/2013, a petição impugnativa acostada às fls. 197 a 307, contrapondo-se ao feito com os argumentos a seguir resumidos.

Das Preliminares

Inicialmente, alega nulidade do lançamento em virtude de vício insanável de forma do ato administrativo sancionatório. Aduz, nesse sentido, que ocorreu, na fase procedimental da investigação, violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, na medida em que a autoridade administrativa não oportunizou a oitiva ao impugnante no âmbito do MPF 0720100.00-2012-01560-1 e indeferiu pedido de extração de cópia dos procedimentos administrativos referentes à intimação efetuada, feito por ocasião do atendimento ao Termo de Diligência Fiscal nº 01-01191/2012, relativo ao MPF 07200100.00-2012-01191-6.

Ainda sob alegação de cerceamento do direito de defesa, assevera que a jurisprudência nacional repudia a utilização de prova emprestada, que seria o caso dos presentes autos, visto que o Fisco utilizou as informações e documentos fornecidos pelo impugnante por ocasião da apuração de irregularidades fiscais no âmbito da ZMM Empreendimentos e Participações Ltda.

Acrescenta que, conforme decisão prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, é legal a utilização da prova emprestada se, e somente se, forem

elementos probatórios colhidos anteriormente pela autoridade fiscal que já tinham o intuito de averiguar eventual evasão fiscal contra o contribuinte em desfavor do qual foi utilizada a prova emprestada. Com base nesse entendimento, conclui que no procedimento em análise tais requisitos não foram atendidos, haja vista que: a) o procedimento investigatório não era anterior, mas concomitante; b) referido procedimento não tinha o intuito de “averiguar eventual evasão fiscal” do impugnante, mas da ZMM Ltda.

Conclui o raciocínio da seguinte forma: 23. Indiretamente, portanto, acabou o Fisco por:

i) indeferir, indevidamente, o pleito de extração de cópias de procedimentos fiscais que seriam utilizados, ao depois, contra o IMPUGNANTE;

ii) oportunizar a oitiva do IMPUGNANTE em procedimento de investigação fiscal que recaia sobre a ZMM LTDA, mas não o fez (pasmem!) no âmbito do presente processo administrativo, que investigou o próprio IMPUGNANTE;

iii) utilizar da declaração e documentos fornecidos pelo IMPUGNANTE no procedimento de investigação da ZMM LTDA como embasamento para autuar, na sequência, o próprio IMPUGNANTE;

iv) sob o manto de erigir investigação sobre a ZMM LTDA, induzir o IMPUGNANTE a produzir prova contra si mesmo. (destaques no original)

Do Mérito

Após discorrer sobre a Teoria dos Motivos Determinantes, o requerente assevera que, no presente caso, o auto de infração possui motivo de fato inexistente, bem como presunções indevidas e motivos de direito insuficientes.

Motivos de Fato. Neste ponto, o impugnante reproduz os motivos expostos pelo Fisco, os quais embasaram as conclusões quanto à dissimulação autuada, e refuta-os um a um, por entendê-los inexistentes ou irrelevantes. Na sequência, pleiteia o acolhimento do pedido de nulidade do auto de infração.

Da prestação de serviços em maio/2008. Afirma, de início, que não houve prestação de serviços pelo impugnante no mês de maio de 2008, antes, portanto, da criação do Consórcio SUORREF, em 1/6/2008. Diz que o que ocorreu foi uma prévia investigação, por parte do impugnante, acerca da viabilidade do empreendimento intencionado pela FERROUS. Acrescenta que, diante da magnitude do empreendimento e da especificidade do escopo da empresa, fez-se necessário o exame in locu, mediante a realização do sobrevoo de helicóptero no litoral sul do Estado do Espírito Santo, o qual, entretanto, não foi suficiente para concluir pela viabilidade das aquisições em curtíssimo prazo. Para isso, segundo ele, ainda foi necessário contactar alguns proprietários da região para verificar o interesse quanto à venda, de forma a evitar, inclusive, erro na manifestação de vontade das partes contratantes.

Passo seguinte, informa que o Consórcio SUORREF passou a prestar serviços somente após a feitura do contrato e que, nos meses seguintes, ele e Fabrício Cardoso Freitas passaram a dedicar-se quase integralmente ao cumprimento dos deveres estabelecidos no Consórcio.

Informa, na sequência, a cláusula de sigilo e confidencialidade do contrato e a impossibilidade de as compras serem feitas

diretamente pela FERROUS sem ocasionar a sobrevalorização dos imóveis. Afirma, então, que:

59. Diante disso, após rígido planejamento detalhado entre FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e o Sr. ROBERT GRAHAN (Bob - diretor da FERROUS à época), foi idealizada a criação de uma SCP como interessante alternativa para a compra dos imóveis e posterior repasse à FERROUS.(grifo no original)

60. O IMPUGNANTE relata, à fl. 50, o contexto em que foi pensada a SCP: - Primeiro: não podíamos gerar especulação, tínhamos que buscar o contato com os proprietários de forma discreta já que não se tratava de um único proprietário e sim de vários...

- Sabendo do potencial do negócio, do boom imobiliário que estava por vir, do conhecimento técnico do Zé Maria no assunto porto, meus contatos e os do Fabrício, decidimos montar uma sociedade para alavancar negócios no entorno do projeto.

- Assim, Fabrício traçou uma estratégia com Bob, na época o "homem da Ferrous" responsável pela compra das propriedades. Onde ficou "definido e aprovado por ele" que a empresa do José Maria, a ZMM, faria a compra das propriedades visando a velocidade que pretendiam realizar as aquisições e na sequencia revenderia para a Ferrous sem gerar especulações. O importante era comprar; Após afirmar que a criação da ZMM SCP era de conhecimento da FERROUS, o impugnante reitera que a escolha do modelo jurídico de SCP decorreu mais de estratégia negocial juridicamente concebida do que do intuito de realizar elisão fiscal. Aduz ainda:

62. A formulação da SCP nasce da affectio societatis do IMPUGNANTE com JOSÉ MARIA VIEIRA DE NOVAES e MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES, portadores de conhecimento do mercado imobiliário na região de Presidente Kennedy e, à época, sócios do quadro societário da ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

63. Eis a razão pela qual a ZMM LTDA passou a funcionar como sócia ostensiva da ZMM - SCP, da qual o IMPUGNANTE e PAULO SARDENBERG eram e são sócios participantes (ou ocultos).(grifos no original)

Assevera, então, que a criação de uma SCP não constitui abuso de forma, evasão fiscal, ficção ou dissimulação, e que a escolha desse tipo societário decorre de legítimo exercício da autonomia da vontade:

69. O exercício da autonomia da vontade no modo como se deu, por meio de formas jurídicas habituais e previsíveis, revela nítida utilização legal de autonomia da vontade (planejamento societário ou elisão fiscal), e não evasão fiscal, como forçosamente quer fazer crer o Fisco Federal. (grifos no original)

Exposta a finalidade da criação da SCP, o impugnante informa ainda que a ZMM SCP manteve as atividades para as quais foi concebida, comercializando nos anos seguintes diversos imóveis

sem qualquer relação com a FERROUS. Aduz também que o sócio ostensivo e os sócios ocultos continuaram a fazer aporte de capital na empresa, o que confirmaria que esta não teria sido criada com o fim de sonegar tributos e prejudicar a FERROUS.

Conclui que o surgimento da ZMM SCP não adveio para dar roupagem jurídica a situação pretérita, mas para viabilizar a finalização dos serviços, ou seja, a aquisição da área pela FERROUS com o devido sigilo e sem especulação imobiliária. Acrescenta que esse é o motivo pelo qual as vendas dos imóveis apenas ocorreram a partir de 24/7/2008, após a criação da SCP, em 10/7/2008.

Da atividade exercida pelo sócio oculto. O impugnante, quanto a esse ponto, afirma que as negociações realizadas pela ZMM SCP eram, de fato, conduzidas por José Maria Vieira de Novaes e Marco Antônio Vieira de Novaes. Acrescenta que:

99. O IMPUGNANTE e FABRÍCIO CARDOSO FREITAS atuavam, nas negociações, como autênticos órgãos ou integrantes de pessoas jurídicas - respectivamente, PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A e ADVOCACIA CARDOSO FREITAS - enquanto JOSÉ TEÓFILO cuidava da assessoria econômica por meio de sua pessoa jurídica (ÉCONOS - ECONOMIA APLICADA AOS NEGÓCIOS).

Assim, após consignar que não se pode atribuir a conduta da pessoa jurídica à pessoa física que a pratica, o impugnante informa que agia, no ato de intermediar a compra das terras de proprietários para, ao final, transferi-las à FERROUS, como órgão do consórcio de que fazia parte, e não como sócio participante da ZMM SCP. Diz ainda que não representava interesse de comprador algum, pois apenas cumpria o contrato celebrado entre o Consórcio e a FERROUS, e que não representava interesse de vendedor algum, pois era mero sócio oculto da ZMM SCP.

Isso posto, aduz que, ao se admitir o entendimento de que o contribuinte teria extrapolado os limites aplicáveis ao sócio participante na SCP, estar-se-ia:

i) extinguindo o contrato de prestação de serviços entre a FERROUS e o CONSÓRCIO SUORREF, eis que os deveres ali previstos não poderiam ser cumpridos;

ii) impedindo que um sócio oculto explore atividade econômica à qual se dedica a SCP;

iii) tornando o IMPUGNANTE, conhecido corretor no Estado, impossibilitado de exercer seu mister, eis que entraria em conflito com o objeto da SCP.

Acrescenta que, ainda que o impugnante tivesse extrapolado os limites de sua função na SCP, o Fisco não poderia considerar a ZMM SCP uma mera ficção ou dissimulação. A esse respeito,

com fundamento no parágrafo único do art. 993 do Código Civil, assevera que, nas situações em que o sócio participante age como ostensivo, ele deve responder solidariamente com este. Passo seguinte, defende que o Fisco não poderia alterar o sentido e alcance de institutos do direito privado, como a SCP, haja vista os efeitos jurídicos previstos no referido dispositivo. Cita, nesse sentido, o art. 110 do CTN.

116. Ora, o Código Civil não faz menção à inexistência de isenção dos lucros percebidos pelo sócio participante quando este "tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros", de modo que, a contrario sensu, o único efeito que se lhe aplica é a responsabilidade civil solidária, e não aquele pretendido pelo auto de infração ora impugnado.(destaques no original)

Afirma, então, que o auto de infração carece de motivação e de motivo de direito, pois não aponta um único dispositivo legal para autorizar a sua conclusão ou presunção.

Retomando a linha de argumento, diz que, mesmo que se considere que os serviços prestados pelo impugnante do Consórcio se deram em caráter personalíssimo, isso não desnatura a existência da pessoa jurídica em nome da qual ele atua.

Do conhecimento da FERROUS sobre a ZMM SCP. Quanto a essa matéria, afirma que é inequívoca a ciência da FERROUS a respeito das operações da ZMM SCP. Enfatiza que o fato de todos os registros de compra e venda terem a participação dos advogados e da auditoria da FERROUS retrata essa ciência inequívoca. Diz, então, que foram inúmeros os telefonemas e e-mail's trocados, seja a respeito da estratégia montada, seja em relação à fixação dos valores envolvidos.

Após colacionar alguns dos e-mail's trocados, o impugnante propõe algumas perguntas ao Fisco:

a) se a FERROUS de nada sabia, o quê dizer de seus advogados, os quais acompanhavam, minuciosamente, todo o iter negocial dos imóveis em Presidente Kennedy??

b) se a empresa sabia da dificuldade de aquisição dos imóveis, tanto em relação a documentos quanto à identificação dos proprietários, como nunca se perguntou a razão pela qual o vendedor (ZMM - SCP) era o mesmo em todas as operações??

c) se o vendedor era o mesmo (ZMM - SCP), por que a FERROUS teria preocupações com especulação imobiliária???? (destaques no original)

Quanto à resposta à intimação fiscal prestada pela FERROUS, assevera o impugnante que o Sr. Jayme Nicolato Correa e o Sr. Cristiano Monteiro Parreiras afirmaram não ter conhecimento próprio das negociações feitas à época, e que tal assertiva não implica dizer que a FERROUS não conhecia os fatos. Argumenta, nesse sentido, que todas as negociações foram articuladas com o Sr. Robert Graham, diretor da empresa à época dos fatos, e que os advogados e auditores acompanharam e avalizaram todas as aquisições efetuadas.

Da supervalorização dos imóveis. Sobre o assunto, o contribuinte informa que o Sr. Robert Graham garantiu ao Fabrício Cardoso Freitas que as operações poderiam ser realizadas, com tranquilidade, dentro do orçamento previsto. Demais disso, argumenta que nenhum dos documentos carreados aos autos comprova a supervalorização imobiliária citada no Termo de Encerramento da Ação Fiscal e que a falta de provas torna impertinentes os argumentos do Fisco.

Acréscita que as transações refletem o valor venal dos imóveis e o sucesso da empreitada do Consórcio SUORREF e da FERROUS para evitar a especulação imobiliária.

Ressalva, ainda, que se a FERROUS considerasse o valor desproporcional, teria dito à época, por meio de sua auditoria e assessoria jurídica e que, mesmo que houvesse o suposto prejuízo da FERROUS, isso nenhuma relação teria com a conclusão de que houve dissimulação na distribuição de lucros para sócios.

Por fim, assevera que:

162. O Fisco pretende, em detrimento do critério jurídico (todas as operações, inclusive a criação da ZMM SCP, foram lícitas), utilizar de um critério negocial (ter prejuízo/ter lucro) para justificar a tributação daquele que, supostamente, teve lucro excessivo a seus olhos.

163. Além de a presunção de lucro excessivo do IMPUGNANTE e prejuízo anormal da FERROUS carecer de suporte em provas, não pode o Fisco propor autêntica corrupção sistêmica, ao sugerir um critério estritamente econômico para inferir um status jurídico ("dissimulação"/"fraude"/etc.).

Aporte de capital posterior à distribuição de lucros. Argumenta o impugnante que a insubsistência desse motivo fático deve-se à irrelevância do evento para a conclusão quanto a dissimulação ou fraude. Afirma, nesse sentido, que a consequência da mora no aporte de capital está restrita à decisão dos sócios, verbis:

171. A RECEITA FEDERAL não pode presumir dissimulação em toda e qualquer mora no atendimento ao dever de aportar capital, sob pena de alterar regulação de institutos de direito civil, prática vedada pelo art. 110 do CTN, sobretudo quando a sanção aplicável (art. 1004, parágrafo único, do Código Civil) ao sócio deve ser manejada somente pelos demais sócios.

172. Mormente quando o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já decidiu ser isenta de imposto de renda a própria distribuição antecipada de dividendos antes do fechamento do balanço da pessoa jurídica.

(grifos no original)

Afirma, então, que a mora na integralização do capital da ZMM SCP não significa a inexistência de lucro no desempenho de suas

atividades, e que, assim sendo, a empresa poderia distribuí-lo antecipadamente aos seus sócios. *Motivos de Direito.* Neste ponto, o impugnante aduz que, ainda que todos os motivos de fato fossem considerados existentes, não pode o Fisco, por ausência de previsão legal, concluir pela dissimulação na distribuição de lucros:

184. *Tal presunção de fato ilícito é amplamente repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio, tanto que o art. 112 do CTN prescreve seja interpretada a lei tributária que define infrações de maneira favorável ao acusado, o que não foi feito in casu pela fiscalização tributária.*

185. *Somente a presunção hipoteticamente estabelecida em lei, desde que não viole cláusulas péticas e traga, em seu bojo, descrição pormenorizada dos critérios determinantes do fato presumido, é passível de ser aceita como modo de constitutividade de fatos ilícitos.*

Demais disso, assevera que o auto de infração também padece de vício por ausência de motivação (exposição) dos fundamentos jurídicos com base nos quais considera-se ocorrer a dissimulação. Consigna, nesse sentido, que o enquadramento legal à fl. 185 não diz respeito a dissimulação e que as expressões utilizadas no Termo de Encerramento não permitem concluir, com precisão, qual o procedimento adotado pelo Fisco:

195. *Não há um fundamento sequer!!*

196. *Isso prejudica sobremaneira a defesa do IMPUGNANTE, que não sabe se o Fisco: i) desconsiderou a personalidade jurídica, com fulcro no art. 50 do Código Civil; ii) "aplicou" o (não-aplicável) parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional para fins de desconsiderar negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador; iii) aplicou o artigo 149, VII, do CTN; iv) aplicou o art. 167 do Código Civil referente à simulação; etc.*

197. *Apesar de inexistir qualquer fundamentação nesse sentido, no TEAF os i. auditores fiscais referem-se à ZMM - SPC, ora como sociedade "ficta" (fl. 162) , "desconfigurada" (fl. 158), ora falam da "'criação' da ZMM - SCP" (fl. 153) com aspas que sugerem que ela sequer foi criada, ora como "fissão jurídica (fl. 170).*

198. *A confusão é tamanha que prejudica a defesa do IMPUGNANTE, que não tem condições de se defender de todos os pressupostos que, possivelmente, estão por trás da famigerada "dissimulação" - se há ou não confusão patrimonial; se praticou ou não fraude; se agiu contrariamente ao contrato social; se fez simulação ou não, etc.*

Identificação do sujeito passivo. A título argumentativo, defende ainda o contribuinte que houve erro na identificação do sujeito passivo, vez que a tributação deveria ter ocorrido em nome das pessoas jurídicas que constituíram o Consórcio SUORREF:

201. *Apenas a título argumentativo, ainda que os argumentos do Fisco fossem válidos e suas premissas fossem verdadeiras, a*

conclusão que se imporia não seria a tributação do IMPUGNANTE e de FABRÍCIO CARDOSO FREITAS como pessoas físicas, mas sim a tributação das pessoas jurídicas PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A e ADVOCACIA CARDOSO FREITAS, respectivamente.

[...]

203. Ocorre que os participantes do Consórcio SOURREF não eram FABRÍCIO CARDOSO DE FREITAS e PAULO SARDENBERG, mas sim a ADVOCACIA CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A.

Da multa qualificada. Em relação à aplicação da multa de 150%, afirma que nenhuma das condutas do impugnante traduziu-se em sonegação ou fraude fiscal e que não restou comprovado nos autos o elemento subjetivo (dolo) necessário à duplicação do percentual da multa. Acrescenta, nesse sentido, que atendeu a todas as solicitações do Fisco e que tal fato impede que seja aplicada multa qualificada por entender ausente o ânimo de elisão fiscal.

Além disso, alega que a imposição da multa no percentual de 150% viola os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade. Cita, então, entre outras, ementas da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn nº 551-1 e do RE 81.550-MG.

Isso posto, requer, sucessivamente, a aplicação da interpretação que torne a multa mais branda, nos termos do art. 112 do CTN, mediante redução de seu percentual, com especial atenção aos parâmetros fixados no RE 81.550-MG.

Do aproveitamento do pagamento pela ZMM. A par dos demais pedidos, requer sejam aproveitados/compensados os tributos recolhidos na pessoa jurídica (ZMM SCP), evitando-se, com isso, que a mesma receita seja duplamente tributada e que haja enriquecimento ilícito da União.

Na sequência, consigna o pagamento de tributos federais pela ZMM SCP no valor de R\$ 7.142.558,29, e lembra que a possibilidade de aproveitamento do imposto recolhido pela pessoa jurídica, em casos de autuação de pessoa física sobre a mesma receita, já foi reconhecida pelo CARF.

Dos Requerimentos. Por fim, requer:

a) seja determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

b) seja anulado o auto de infração, ante:

a. vícios de procedimentos perpetrados;

b. inexistência dos motivos de fato do auto de infração;

c. insubsistência das presunções do Fisco sem respaldo legal;

d. erro na identificação do sujeito passivo;

c) seja reduzida a multa aplicada, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal;

d) seja determinado o aproveitamento/compensação dos valores recolhidos pela ZMM SCP;

e) sejam o impugnante e seus procuradores intimados de todos os atos deste processo.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília julgou improcedente a impugnação, restando mantida a notificação de lançamento, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao impugnante o conhecimento pleno da imputação a ele imposta e é assegurada ao interessado a oportunidade de carrear aos autos documentos, informações e esclarecimentos, no sentido de ilidir a tributação contestada.

PRELIMINAR. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. OITIVA NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA.

O direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório nos processos de exigência de crédito tributário surge somente com a apresentação tempestiva da impugnação, momento em que se inicia a fase litigiosa.

PROVA. PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. VALIDADE.

Reputam-se válidas as provas obtidas em procedimento de fiscalização anterior ao que deu origem ao lançamento, visto que todos os meios de prova admitidos em direito são hábeis para comprovar a verdade dos fatos.

SIMULAÇÃO. SCP. NEGÓCIO JURÍDICO VERDADEIRO.

Comprovada a ocorrência de simulação, o Fisco pode alcançar o negócio jurídico que realmente ocorreu, para proceder à devida tributação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de reduzir os tributos devidos, é cabível a imposição de multa qualificada.

MULTA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade contra diplomas legais regularmente editados, devendo a autoridade administrativa aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO RECOLHIDO POR PJ. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação do imposto devido pela pessoa física com os valores pagos por pessoa jurídica, em decorrência da distinção entre as personalidades jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual a contribuinte reitera as alegações dispostas em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Trata-se de recurso voluntário contra o lançamento efetuado em face de PAULO ROBERTO DIAS SARDENBERG, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008, tendo sido exigido um crédito tributário de R\$ 5.141.888,54, sendo R\$ 1.805.375,00 a título de imposto, 2.708.062,50 de multa de ofício de 150% e R\$ 628.451,04 de juros de mora, calculados até 12/2012, decorrente da constatação de **omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.**

Conforme a autoridade lançadora, houve dissimulação de uma situação jurídica em outra, visto que o Contribuinte, aparente sócio investidor, teria utilizado indevidamente o instituto da sociedade em conta de participação (ZMM SCP) para fazer jus a isenção na distribuição de lucros.

1. Da nulidades suscitadas

Aduz o recorrente a existência de nulidade do Acórdão de piso, em razão da inaplicabilidade da jurisprudência colacionada na fase de impugnação, devido a sua ausência de vinculação, considerando a violação ao artigo 3º da Lei nº 9.784 e aos princípios da ampla defesa e da segurança jurídica.

Não obstante o disposto, não se vislumbra a nulidade sustentada, apesar de a jurisprudência ser utilizada para aclarar e dirimir dúvidas quanto à aplicação do direito, não é fonte formal do direito tributário, sendo que o julgador, em regra, não está adstrito aos entendimentos emanados pela jurisprudência, em razão do princípio do livre convencimento motivado.

Contudo, cabe ressaltar que os julgadores do CARF estão vinculados às Súmulas do Conselho e às decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça proferidas na sistemática dos recursos repetitivos.

Assim, não há que se falar em violação ao contraditório e à ampla defesa, pois não houve limitação ao exercício dos princípios mencionados, inclusive a decisão de piso expressamente se manifestou sobre a inaplicabilidade da jurisprudência questionada, embora de maneira contrária ao pleiteado, também não sendo possível inferir violação ao artigo 3º da Lei 9.784, como sustentado pelo contribuinte.

No que se refere à alegação da necessidade de oitiva nas investigações relativas ao presente processo, mantenho a decisão de piso, considerando que à autoridade fiscal é atribuída a competência de perquirir a ocorrência da infração, buscando os meios necessários e suficientes para a apuração do ilícito.

De tal modo, na fase inquisitiva, antes de instaurado o litígio, por meio de impugnação, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/72, não se pode cogitar a aplicação do contraditório e da ampla defesa, sendo utilizados pela autoridade fiscal os meios de condução que lhe forem necessários à convicção da existência da infração.

Nesse sentido, a Constituição Federal é clara ao dispor que ***aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, inciso LV).***

O entendimento mencionado também se aplica ao argumento de nulidade suscitado pelo recorrente devido à negativa de extração de cópias do procedimento realizado em ação fiscal de outro contribuinte, na qual o recorrente foi chamado apenas na condição de diligenciado.

Não obstante o direito de o contribuinte obter as mencionadas cópias, não houve cerceamento de defesa, no procedimento sob análise, tendo em vista que todos os documentos que fundamentam a exigência em questão constam do presente processo e foram colocados à disposição do contribuinte para eventuais consultas e extração de cópias, fornecendo ao contribuinte a possibilidade de apresentar os fundamentos e provas que lhe fossem convenientes, na fase de impugnação.

Acerca da utilização da prova emprestada, a decisão de piso se manifestou no sentido de que não houve utilização de prova emprestada, pois a prova emprestada é aquela que produzida em determinado processo, seja por documento, testemunhas, confissão, depoimento pessoal ou exame pericial, é trasladada e aproveitada em outro, por certidão extraída do processo original.

O fundamento da mencionada decisão foi no sentido de que as provas foram obtidas pela autoridade administrativa no curso do procedimento fiscal por ela conduzido, em nome de outro contribuinte. Assim, não se tratam de provas originadas em outro processo, mas de provas obtidas em procedimento de fiscalização anterior, as quais levaram o agente fiscal à

conclusão de que houve omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo impugnante, o que motivou a abertura de procedimento fiscal em seu nome.

Discordo dos argumentos apresentados, pois as provas questionadas, de fato, tratam-se de provas emprestadas.

Contudo, cumpre esclarecer que é perfeitamente possível a utilização de prova emprestada, nos termos do art. 372 do Código de Processo Civil, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo:

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

Verifica-se, pelo dispositivo acima, que o Novo CPC condiciona a prova emprestada ao princípio do contraditório, ou seja, as partes devem ser ouvidas, devem ter o direito de se manifestar sobre a prova emprestada.

Segundo o entendimento do STJ, as partes de ambos processos, tanto o da origem como o de destino da prova emprestada, não precisam ser necessariamente as mesmas, para a sua utilização.

Como ensina o Professor Daniel Assumpção: *"a utilização de prova já produzida em outro processo responde aos anseios de economia processual, dispensando a produção de prova já existente, e também da busca da verdade possível, em especial quando é impossível produzir novamente a prova."* (NEVES, Daniel Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: Método, 2013, p. 430).

Assim, ao contrário do alegado, conforme se verifica dos autos, foi devidamente instaurado o processo administrativo, oportunizando-se o contraditório e a ampla defesa, sendo observados todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72, quando da lavratura do auto de infração, inclusive a infração imputada foi adequadamente descrita, de forma pormenorizada, permitindo-se ao contribuinte a oportunidade de impugnar, apresentar provas e recorrer, em consonância com as previsões processuais dispostas no mencionado Decreto.

Portanto, instaurado o contencioso administrativo, por meio da impugnação protocolizada, e, posteriormente, com a apresentação do recurso voluntário, o contribuinte obteve a possibilidade de apresentar argumentos e provas de fato e de direito capazes de afastar a exigência fiscal, em atendimento ao devido processo legal, não havendo que se falar em nulidade.

2. Do mérito

O lançamento é decorrente da constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, dissimulados sob a forma de distribuição de lucros de sociedade em conta de participação SCP.

A autoridade lançadora entendeu que o Contribuinte, aparente sócio investidor, teria utilizado indevidamente o instituto da sociedade em conta de participação, por meio da ZMM SCP, para fazer jus a isenção na distribuição de lucros, em função dos seguintes pontos, resumidamente: **i) atuação relevante de seus sócios participantes nas negociações;**

ii) ausência de aporte de recursos pelos sócios participantes para formação da "parceria"; e iii) dissimulação de uma situação jurídica pré-definida.

O Recorrente alega que a autuação deve ser anulada, em respeito à teoria dos motivos determinantes, posto que os motivos de fato que o basearam não correspondem à realidade, ressaltando que o motivo de fato de que a **SCP é mera ficção de situação jurídica pretérita** é o ponto fulcral da autuação.

O Contribuinte rebate os argumentos da autoridade fiscal sobre a prestação de serviços anteriores à constituição da ZMM SCP, relatando que antes da criação do Consórcio SUORREF, em 1º/06/2008, apenas ocorreu uma prévia investigação, de sua parte, acerca da viabilidade do empreendimento intencionado pela FERROUS. Com o específico fim de aferir a viabilidade daquilo que, sigilosamente, lhe pediu a FERROUS (em maio de 2008, ele realizou o sobrevôo de helicóptero no litoral Sul do Estado do Espírito Santo, tendo percebido que tal empreendimento só poderia realizar-se, tamanhas as suas magnitude e exigência, no litoral do município capixaba de Presidente Kennedy).

Afirma que contactou, em maio de 2008, alguns proprietários da região para verificar se haveria a possibilidade e/ou interesse deles negociarem as suas respectivas terras, em virtude da pressa da FERROUS.

Aduz que somente após realizadas as diligências iniciais, ele viu-se em condições de firmar, em nome da pessoa jurídica da qual é sócio (Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária S/A), o Consórcio SUORREF, junto à FERROUS e ao lado da Advocacia Cardoso Freitas e Éconos - Economia Aplicada aos Negócios Ltda.

Assevera que o Consórcio SUORREF somente passou a prestar serviços, após a feitura do contrato, quando ele e Fabrício Cardoso passaram, nos meses seguintes, a dedicarem-se, quase que integralmente, ao cumprimento dos deveres estabelecidos no Consórcio.

Argumenta que a formulação da SCP nasceu da *affectio societatis* de Paulo Sardenberg com José Maria Vieira de Moraes e Marco Antônio Vieira de Moraes, portadores de conhecimento do mercado imobiliário na região de Presidente Kennedy e, à época, sócios do quadro societário da ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., a razão pela qual a ZMM Ltda. passou a funcionar como sócia ostensiva da ZMM SCP, da qual ele, Recorrente, e Fabrício eram e são sócios participantes (ou ocultos).

Pondera que a escolha do modelo jurídico de SCP deu-se muito mais por uma estratégia negocial juridicamente concebida do que em função do intuito de realizar elisão fiscal, pois reiteradas compras no litoral por uma grande empresa fariam com que os proprietários sobrevalorizassem seus imóveis e, assim, para se evitar especulação imobiliária, a criação de uma SCP foi a alternativa para a compra dos imóveis e posterior repasse à FERROUS.

Defende que é inconcebível pensar em dissimulação ou ficção de transação realizada sob meio plenamente válido perante o ordenamento jurídico, tendo em vista se tratar de fato de conduta societária absolutamente regular.

Acrescenta que a ZMM SCP não foi criada para dissimular situação pretérita alguma, tanto que ela tem mantido a todo vapor as atividades para as quais foi concebida, comercializando diversos imóveis que nada têm relação com a FERROUS e o sócio ostensivo e os ocultos continuaram a fazer aporte de capital.

Contesta o entendimento do auto de infração de que ele, supostamente, teria extrapolado os contornos aplicáveis ao "sócio participante" ou "oculto" de uma SCP, posto que as negociações dos imóveis levadas a cabo pela ZMM SCP eram, de fato, conduzidas por José Maria Vieira de Moraes e Marco Antônio Vieira de Mor, como afirma a própria FERROUS, sendo que ele e Fabrício Cardoso atuavam nas negociações como autênticos órgãos ou integrantes de pessoas jurídicas respectivamente, Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária S/A e Advocacia Cardoso Freitas, enquanto José Teófilo cuidava da assessoria econômica por meio de sua pessoa jurídica, a Éconos.

Alega que o suposto fato de o sócio participante agir como se ostensivo fosse não autoriza a ilação do fisco de que a distribuição de lucros não será mais isenta, mas dissimulada, pois o Fisco não pode alterar o sentido e alcance de institutos do direito privado, como a SCP.

Também refuta a alegação do autuante de que houve supervalorização do imóveis revendidos, porquanto os valores transacionados coadunam-se com o esperado pela FERROUS e pela ZMM SCP e refletem o valor venal dos imóveis e o absoluto sucesso da empreitada do Consórcio SUORREF e a FERROUS para evitar a especulação imobiliária.

Outro motivo de fato considerado inexistente pelo Recorrente é o aporte de capital dele na ZMM SCP ter sido posterior à distribuição de lucros. Afirma que a Receita Federal não pode presumir dissimulação em toda e qualquer mora no atendimento ao dever de aportar capital, sob pena de alterar regulação de institutos de direito civil, prática vedada pelo art. 110 do CTN, ainda mais quando a mora foi insignificante, de apenas dois dias.

Acerca do caso em análise, considerando que a controvérsia foi objeto de apreciação pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **quanto ao sócio Fabrício Cardoso, envolvido na mesma operação**, adoto como fundamento o voto do Conselheiro Presidente e Relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, proferido em sessão realizado no dia 13 de abril de 2016, no qual acordaram os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar as preliminares e, no **mérito, dar provimento parcial para compensar os tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício**, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto, Dílson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), que deram provimento integral, nos termos seguintes:

Pelo conjunto probatório constante dos autos e pelos argumentos apresentados exaustivamente no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, não me resta dúvida de que ocorreu uma simulação por parte do fiscalizado, com o objetivo de se submeter a regras mais favoráveis de tributação em relação aos valores por ele recebidos da empresa FERROUS, em virtude dos serviços prestados.

Assim dispõe o Código Civil sobre as sociedades em conta de participação SCPs:

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.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

[...]

A sociedade em conta de participação é um dos dois tipos de sociedade não personificada e advém de um simples contrato entre o sócio ostensivo e o sócio oculto. O sócio ostensivo é aquele que aparece nos negócios com terceiros, assumindo as atividades societárias, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. O sócio oculto, por sua vez, não aparece nos negócios com terceiros e sua responsabilidade é somente perante o sócio ostensivo, nos termos pactuados entre ambos. Essa sociedade não existe perante terceiros.

Nesse tipo de sociedade, a regra é que o sócio ostensivo é quem assume obrigações com terceiros realizadas em decorrência da sociedade. O sócio oculto não poderá tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros e, se o fizer, indevidamente, responderá solidariamente nas obrigações em que intervier.

O capital do sócio participante (oculto) é distinto e separado do capital do sócio ostensivo e não faz parte do capital da sociedade aportado pelo ostensivo, para efeito das obrigações com terceiros. As contribuições do sócio oculto e do sócio ostensivo constituem um patrimônio especial que não pertence à sociedade, mas somente aos sócios em condomínio.

As sociedades em conta de participação SCPs são equiparadas às pessoas jurídicas, por força dos arts. 148 e 149 do RIR/99.

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).

Sendo assim, é certo que os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas SCPs, calculados com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, conforme art. 10 da Lei nº 9.249/95. Dessa forma, o Recorrente defende que são isentos os rendimentos por ele recebidos, a título de lucros distribuídos, da ZMM SCP, o que não foi acatado pela Fiscalização em face da desconfiguração da SCP.

Verifica-se pelos autos que ficaram provados os seguintes fatos, os quais comprovam a simulação e justificam a autuação fiscal:

*1) O contrato de prestação de serviços entre a **FERROUS** e o Consórcio **SUORREF** foi firmado em 1º/06/2008, depois do início da prestação de serviços pelo fiscalizado, quando já havia sido definida a área para implantação do empreendimento, os proprietários identificados e iniciadas as negociações para as aquisições, principalmente as de maior área e valor, de acordo com as declarações de Paulo Sardenberg, José Teófilo Oliveira e Rui Vieira, transcritas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 144 a 146).*

Nas informações apresentadas aos Auditores Fiscais em 29/10/2012, PAULO SARDENBERG esclarece que foi procurado em MAIO/2008 por FABRÍCIO CARDOSO FREITAS para identificação de uma área para implantação de um projeto portuário: (...)

*A confirmar tal fato a despesa com a contratação de helicóptero para sobrevoar a área em Presidente Kennedy, em 20/05/2008, que só foi faturada pela **ADVOCACIA CARDOSO DE FREITAS** após a assinatura do contrato com a **FERROUS**, conforme comprova a nota fiscal de serviços eletrônica nº 23, de 08/07/2008.*

Prosseguindo na sua narrativa, PAULO SARDENBERG alega que: (...).

*Dessa forma, quando o contrato de prestação de serviços entre a **FERROUS** e o **CONSÓRCIO SUORREF** foi formalizado em 01/06/2008, a área para implantação do empreendimento já havia sido definida e levantada em **PRESIDENTE KENNEDY/ES**, inclusive com a identificação dos seus proprietários, em 05/2008.*

(...)

Ou seja, quando a ZMM SCP foi criada, em 10/07/2008, as negociações com os proprietários dos terrenos já estavam praticamente concluídas, faltando apenas a finalização das

escrituras e o respectivo pagamento, que só ocorreu no momento da assinatura das mesmas.

2) O fiscalizado era ao mesmo tempo um dos participantes do Consórcio SUORREF, com atuação relevante nas negociações, e um dos supostos sócios investidores na ZMM SCP (sócio oculto). Embora o Recorrente afirme que atuava como órgão do consórcio, as intermediações foram efetivamente feitas pelos sócios ocultos, Fabrício Cardoso e Paulo Sardenberg, conforme evidenciado nas declarações transcritas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 157 a 162).

Não obstante apenas o sócio ostensivo da SCP aparecer para terceiros (FERROUS), o que se viu foi que FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG, sócios ocultos, mais do que apoiaram, atuaram de forma efetiva, contumaz e contundente nas negociações envolvendo a compra das propriedades em Presidente Kennedy para a FERROUS.

[...]

A FABRÍCIO CARDOSO FREITAS coube a análise de toda a documentação e negociação direta com a FERROUS. Foi ele quem trouxe PAULO SARDENBERG para compor a parceria formalizada pelo consórcio.

Em todas as negociações para a FERROUS, PAULO SARDENBERG prestou serviço unicamente de intermediação na compra e venda de propriedades em Presidente Kennedy.

A figura de PAULO SARDENBERG como intermediário nas negociações está delineada de forma cristalina na operação triangular entre a TRÍADE / ZMM / FERROUS, relatadas pelo corretor Paulo de Vitor Alves, sócio da TRÍADE, nas declarações prestadas aos Auditores Fiscais: (...).

Fato é que a coordenação dos serviços ficava a cargo de **FABRÍCIO CARDOSO FREITAS** que contava com a participação ativa e sinérgica de **PAULO SARDENBERG**, agindo de forma franca e externa perante terceiros, não obstante sócios ocultos da ZMM – SCP.

Essa não é a postura de um sócio investidor, conforme apregoado por PAULO SARDENBERG na ZMM – SCP.

3) Ausência de aporte de recursos pelos sócios participantes, uma vez que todos os recursos usados pela ZMM para pagar os proprietários dos terrenos foram aqueles recebidos pela FERROUS. Consoante exposto no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, não houve destinação de recursos por parte dos sócios da ZMM SCP para alavancar os investimentos deliberados no contrato social, pois a vultosa "distribuição de lucros" ocorreu antes do suposto aporte de apenas R\$39.425,00, revelando a falta de atividade empresarial da SCP nessas transações com a FERROUS (fls. 163 a 166). (...).

A vultosa “distribuição de lucros” aos participantes da “ZMM – SCP” antes do suposto aporte de míseros R\$39.425,00 por si só desmonta a tese esculpida no contrato de sua constituição de que

se tratava de um investimento de compra e venda de imóveis e que para adquiri-los lançaria mão de recursos próprios da sócia ostensiva e dos sócios participantes.

Por tudo isso está mais do que claro que a ZMM – SCP é uma ficção jurídica. Não houve destinação de recursos por parte dos sócios participantes para alavancar os investimentos deliberados no contrato social.

4) Os terrenos comercializados tiveram uma passagem efêmera pela ZMM para a revenda a FERROUS, conforme cronologia abaixo, constante do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 155 e 156):

Em 11/04/2008, a ZMM é constituída, tendo como objeto social a ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS.

Em 05/2008, dá-se início as negociações de aquisição de terrenos em Presidente Kennedy para a FERROUS. FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG, intermediários da FERROUS na compra de terrenos em Presidente Kennedy, fazem uma "parceria" com José Maria Vieira de Novaes e Marco Antônio Vieira de Novaes, da ZMM.

Em 20/06/2008, ZMM inclui no seu objeto social a compra e venda de imóveis.

Em 10/07/2008, surge a ZMM SCP como possível investidora que com recursos de todos os pretensos sócios adquiriria imóveis em Presidente Kennedy, em nome da ZMM, para revenda a potenciais investidores utilizando-se da expertise de seus sócios participantes (investidores/ocultos).

Em 24/07/2008, ZMM aparentemente integraliza dois terrenos de José Maria Vieira de Novaes que seriam revendidos no dia seguinte, portanto, em 25/07/2008, para a FERROUS.

Entre 24/7/2008 e 25/09/2008, foram concluídas as escrituras e ato contínuo ZMM revende para a FERROUS os terrenos adquiridos em Presidente Kennedy (grifos no original)

5) As áreas foram adquiridas pela ZMM de 10 proprietários e revendidas a FERROUS por mais de 110 milhões de reais, em uma celeridade impressionante, gerando um lucro exorbitante para a ZMM em período curtíssimo de tempo. A sobrevalorização dos imóveis comercializados está mais do que evidente, não havendo necessidade de nenhuma demonstração, como pretende o Contribuinte.

O Recorrente não logrou contrapor de forma convincente os argumentos da Fiscalização, notadamente se analisarmos o conjunto das transações, sem focar em cada uma individualmente. Cada transação isolada, do ponto de vista formal, pode até ostentar legalidade, porém quando analisado o conjunto das atividades percebe-se que os atos praticados possuíam finalidade distinta daquela que parecia.

Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva, pois ela se caracteriza pela divergência entre o ato aparente (realização formal) e o ato que se quer materializar (oculto). A causa da ocultação está sempre voltada para se alcançar algum benefício que não poderia ser obtido caso se utilizasse das vias normais.

Para que não se configure simulação se torna necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente, porquanto na simulação os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro.

Conforme Venosa:

Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade oposição entre o pretendido e o declarado.

As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes (VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil. Parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467).

(...)

Por isso, e de acordo com a nossa sistemática legal, é possível detectar duas espécies de simulação: a) absoluta ou b) relativa.

A simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência. [...]

Já a simulação relativa, por sua vez, oculta um outro negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. Em ambas as hipóteses, a simulação gera nulidade do negócio jurídico, não produzindo efeitos. (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil. vol. 1. 12ª ed. Salvador: Juspodium, 2014, p. 576, grifos do original).

Por todos os fatos apresentados e pelas circunstâncias em que os negócios foram feitos, percebe-se claramente que se trata de uma simulação relativa, na qual o Contribuinte tentou ocultar um outro negócio com o intuito de diminuir a tributação incidente sobre os valores recebidos.

As argumentações apresentadas pelo Recorrente não foram suficientes para afastar as conclusões da autoridade fiscal sobre a utilização indevida do instituto da sociedade em conta de participação (ZMM SCP) para fazer jus à isenção na distribuição de lucros.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem. Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319.). (Acórdão nº 2801003.958, data de publicação: 10/03/2015, rel. Marcio Henrique Sales Parada).

IRPF. SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo e em prejuízo de terceiro, a Fazenda Nacional, evidencia simulação tributária. (Acórdão nº 920201.194, data da publicação:20/10/2010, rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira).

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO. Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. (Acórdão nº 1401000.868, data de publicação: 18/12/2012, rel. Fernando Luiz Gomes de Mattos).

O Contribuinte defende, ainda, que, segundo a teoria dos motivos determinantes, a invocação de motivo falso, por si só, é suficiente para anular o ato administrativo, principalmente

quando tal motivo, no contexto da autuação, mostrava-se de inegável importância para configurar a suposta arquitetura de dissimulação de lucros na ZMM SCP. Desse modo, como o acórdão recorrido entendeu inexistente o motivo de fato de que a FERROUS não sabia, supostamente, da existência da ZMM SCP, teria de anular o auto de infração, porém não o fez por entender que referido fato seria irrelevante.

No entanto, o lançamento não se baseou unicamente nesse fato, sendo este apenas mais um motivo utilizado pela Autoridade Fiscal para dar suporte aos seus argumentos.

O reconhecimento da sua inexistência pelo acórdão a quo não é suficiente para se anular o lançamento, mormente quando existem diversos outros motivos fáticos que deram amparo à autuação. O Fiscal destacou diversas razões que o levaram à conclusão de que ocorreu uma simulação, as quais já foram debatidas acima, sendo que essa questão do não conhecimento pela FERROUS da existência da ZMM SCP não foi primordial para a conclusão dos fatos.

Alega o Recorrente que inexistente dispositivo, no auto de infração, que fundamenta a presunção de dissimulação pelo Fisco, de tal maneira que a sua defesa, neste por menor, revela-se prejudicada, impondo-se a reforma do acórdão.

Não há que se falar em prejuízo à defesa quando, no Auto de Infração e no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, as infrações estão perfeitamente delineadas e as razões que motivaram o lançamento estão corretamente descritas, possibilitando ao Contribuinte o perfeito entendimento das infrações a ele imputadas.

Notadamente nesse caso, a impugnação e o recurso voluntário abordaram todos os fundamentos do auto de infração, de forma pormenorizada, o que demonstra que o Contribuinte teve pleno conhecimento do que lhe estava sendo atribuído. Portanto, não lhe cabe razão.

Afirma, a título argumentativo, que se os argumentos do Fisco fossem válidos e suas premissas fossem verdadeiras, as receitas de suas atividades não poderiam ser tributadas na pessoa física do Recorrente e de Paulo Sardemberg, mas sim nas pessoas jurídicas Advocacia Cardoso Freitas e Paulo Sardemberg Assessoria Imobiliária S/A, estas sim participantes do consórcio.

Não procedem as argumentações do Recorrente de que a tributação deveria ocorrer nas pessoas jurídicas, posto que restou devidamente comprovado que foi ele que conduziu efetivamente as negociações, juntamente com Paulo Sardemberg, tendo prestado serviços diretamente à empresa FERROUS e, assim, fazendo jus aos pagamentos realizados por aquela empresa em proveito da sua pessoa física.

Da multa de ofício qualificada

A autoridade fiscal qualificou a multa de ofício com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art.

14, da Lei nº 11.488/2007, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, sob o argumento de que o Contribuinte montou um ardil mediante “criação” da ZMM – SCP para receber valores sob a aparência de distribuição de lucros, quando na verdade se tratava de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sujeita ao crivo da incidência tributária, simulando, assim, uma situação jurídica com o intuito de fraudar o fisco.

Enfatiza a Fiscalização que a ação fraudulenta foi livre e consciente e não mero equívoco, restando demonstrado o seu intuito de se eximir do recolhimento do tributo cabível.

O artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

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

A Lei nº 4.502/64 disciplina:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

É evidente que a prática da simulação com o propósito de esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é conduta ilícita, aliás, referida expressamente no Código Tributário Nacional, no seu art. 149, VII, como hipótese de realização de lançamento de ofício.

Entendo que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, visto que o Contribuinte, de forma intencional, procurou ocultar do Fisco o recebimento dos valores referentes a serviços por ele prestados, simulando a existência de uma sociedade em conta de participação e atribuindo a prestação do serviço a essa

empresa, com o intuito de se submeter a regras mais favoráveis de tributação.

Na realidade, todos os elementos analisados convergem para a conclusão de que a sociedade em conta de participação criada foi apenas um disfarce, sem substância, tendo sido constituída somente para tentar dar um suporte para os recursos recebidos efetivamente pelo Contribuinte, pessoa física.

Sobre a alegação de que o quantum de multa qualificada que foi aplicado viola, frontal e irremediavelmente, o princípio do não confisco e, via de consequência, os sobreprincípios da proporcionalidade e razoabilidade, é de se aplicar a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, o presente caso enquadra-se na previsão legal de qualificação da multa, a qual deve ser mantida.

Compensação dos imposto pagos pela pessoa jurídica

No que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão à Recorrente, uma vez que não seria razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física, e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada no presente processo, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, ora reclassificados. (...).

Sendo assim, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento para compensar os tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Do acima exposto, verifica-se que houve a formalização da Sociedade em Conta de Participação, contudo, seu funcionamento se dava de forma diversa do determinado na legislação de regência, de modo a permitir que a prestação de serviços realizada pelo recorrente recebesse a roupagem de lucros distribuídos, propiciando desta forma a caracterização de rendimentos tributáveis como se isentos fossem.

Nestes termos, não há como se acolher a tese defendida pelo recorrente de que os rendimentos recebidos eram isentos, posto que restou exaustivamente demonstrado nos autos que as quantias recebidas correspondem, na verdade, à remuneração por serviços prestados, sendo, portanto, rendimentos tributáveis nos termos da legislação de regência.

O artigo 991 do CC deixa claro que, ***na Sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 06/09/2016 por ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ, Assinado digitalmente em 06/09/2016 por ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ, Assinado digitalmente em 08/09/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 09/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Compulsando-se os autos, verifica-se de pronto que os sócios ocultos (inclusive o autuado) atuaram diretamente na prestação de serviços objeto da atividade constitutiva, de modo a corroborar a descaracterização da sociedade e o intuito simulador da operação.

Portanto, diante de todos os fundamentos mencionados, voto no sentido de **REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL provimento** para compensar os tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., estritamente relativos aos rendimentos reclassificados.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora