



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

Processo n° 15586.721206/2012-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.318 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria IRPF - Omissão de rendimentos recebidos de PJ
Recorrente FABRICIO CARDOSO DE FREITAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS SEM CARÁTER DE NORMA GERAL. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e judiciais não têm caráter de norma geral e seus efeitos se restringem às partes do litígio, salvo quando se trata de decisão proferida pelo STF sobre a inconstitucionalidade de norma legal ou pelos STF e STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos (artigos 543-B e 543-C do CPC), que devem ser seguidas por este Conselho, por força do art. 62 do RICARF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VIOLAÇÃO NÃO PROVADA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

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.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. 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, 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.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Márcio Henrique Sales Parada, Martin da Silva Gesto, Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Marcela Brasil de Araújo Nogueira (Suplente convocada), Dílson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado).

Relatório

Reproduzo o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF - DRJ/BSB, o qual relata resumidamente os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Contra o contribuinte identificado no preâmbulo, foi lavrado, por Auditor-Fiscal da DRF/Vitória, o auto de infração de fls. 179 a 188, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008. O crédito tributário apurado está assim constituído:

Imposto: 1.785.353,62

Juros de Mora (calculados até 12/2012): 621.481,60

Multa de Ofício (passível de redução): 2.678.030,43

Valor do Crédito Tributário Apurado: 5.084.865,65

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 02-1561/2012 (fls. 139 a 177), 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 representante da FERROUS e, diante da demanda apresentada, realizou um sobrevoo no sul do Estado, juntamente com Paulo Sardenberg, e constatou a viabilidade de aquisição de áreas no litoral de Presidente Kennedy.

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.

Quando 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 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 alegado por Paulo Sardenberg no curso da ação fiscal, 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 o contribuinte e Paulo Sardenberg 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. ADVOCACIA CARDOSO FREITAS & ASSOCIADOS faturou as 6 (seis) parcelas mediante emissão de notas fiscais cuja descrição dos serviços prestados foi de "serviços advocatícios".

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). FABRÍCIO CARDOSO FREITAS, por intermédio da ADVOCACIA CARDOSO FREITAS & ASSOCIADOS, faturou na nota fiscal como "serviços advocatícios". Esse valor foi faturado em 02 (duas) parcelas: uma de R\$1.722.407,18, em 05/08/2008, e a outra em 06/10/2008, no valor de R\$665.166,67. SARDENBERG CONSULTORIA IMOBILIÁRIA/PAULO SARDENBERG IMÓVEIS recebeu como comissão sobre intermediação 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.

PROPRIETÁRIOS TERRENOS	DT AQUISIÇÃO	VR. PAGO P/ZMM	DT REVENDA	VR. PAGO P/ FERROUS
TRIA	24/07/2008	12.362.851,00	24/07/2008	27.990.000,00
José Maria Vieira de Novaes-ZMM	24/07/2008	420.250,00	25/07/2008	13.009.625,80
Fernando Antônio Lana	30/07/2008	768.000,00	30/07/2008	2.301.516,80
Aribaldo Manhães Correa	30/07/2008	4.652.743,79	30/07/2008	16.888.860,00
Adauto Pereira	30/07/2008	3.378.480,00	30/07/2008	12.264.817,50
Ruimar Imóveis	18/08/2008	135.000,00	25/09/2008	698.400,00
Mercantil Imóveis	15/09/2008	193.000,00	25/09/2008	6.800.000,00
Ruth Elisa Dantas Sathler de Souza	25/08/2008	100.000,00	25/09/2008	1.701.500,00
Eduardo Poley Peçanha	01/08/2008	400.000,00	25/09/2008	2.000.000,00
Emerson Poley Peçanha	01/08/2008	400.000,00	25/09/2008	2.000.000,00
Mauro Zadock André	30/07/2008	1.900.000,00	25/09/2008	17.500.000,00
TOTAL		24.710.324,79		103.154.720,10

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 FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO ROBERTO DIAS SARDENBERG. As participações dos sócios foram distribuídas na proporção de 33,33% para cada um. (grifos no original)

Assim, o contribuinte, Fabrício Cardoso Freitas, 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. 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)

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. FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG e representaram simultaneamente tanto os interesses do comprador (FERROUS) quanto do vendedor (ZMM), se isso é possível.

[...]

FABRÍCIO CARDOSO FREITAS recebeu da FÍCTA ZMM – SCP a importância de R\$6.511.500,00 (seis milhões, quinhentos e onze mil e quinhentos reais), sob a forma disfarçada de distribuição de lucros, isentos de imposto de renda, bem como honorários de sucesso sobre a aquisição dessas mesmas propriedades, pagos pela FERROUS, tributados 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).

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.

Após citar várias afirmações prestadas pelos alienantes comprovando a efetiva participação do contribuinte e de Paulo Sardenberg 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

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 FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG 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, FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG 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 FABRÍCIO CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG 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\$ 6.511.500,00, 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 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 15586.721207/2012-05.

Cientificado da exigência em 11/12/2012 (fl. 189), o contribuinte apresentou, em 9/1/2013, a petição impugnativa acostada às fls. 193 a 301, 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 0720100.00-2012-01193-2 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 01-01193/2012.

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, juntamente com Paulo Sardenberg, 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 Paulo Sardenberg 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 o IMPUGNANTE 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.

60. PAULO SARDENBERG relata, à fl. 70, o contexto em que foi pensada a SCP:

- Primeiro: não podíamos gerar especulação, tínhamos que buscar a 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;.(destaques no original)

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 de PAULO SARDENBERG 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 PAULO SARDENBERG atuavam, nas negociações, como autênticos órgãos ou integrantes de pessoas jurídicas - respectivamente, ADVOCACIA CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A - 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 PAULO SARDENBERG, 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.

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 lhe garantiu que as operações poderiam ser realizadas, com tranquilidade, dentro do orçamento fornecido. 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.

Acrescenta 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:

161. 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.

162. 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:

170. 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.

171. 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:*

183. 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.

184. Somente a presunção hipoteticamente estabelecida em lei, desde que não viole cláusulas pétreas 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. 181 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:

194. 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.

196. Apesar de inexistir qualquer fundamentação nesse sentido, no **TEAF** os i. auditores fiscais referem-se à **ZMM - SPC**, ora como sociedade "ficta" (**fl. 159**), "desconfigurada" (**fl. 154**), ora falam da "'criação' da **ZMM - SCP**" (**fl. 150**) com aspas que sugerem que ela sequer foi criada, ora como "ficção jurídica (**fl. 166**).

197. **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**:*

200. 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 **PAULO SARDENBERG** como pessoas físicas, mas sim a tributação das pessoas jurídicas **ADVOCACIA CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A**, respectivamente.

[...]

202. Ocorre que os participantes do Consórcio **SUORREF** 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 a 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, reitera que agiu dentro dos limites legais e requer, sucessivamente, 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 SCP. *A par dos demais pedidos, requer sejam aproveitados/compensados os impostos 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 Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) - DRJ/BSB -, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, em decisão que foi consubstanciada no Acórdão nº 03-52.235, assim ementado:

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

Cientificado da decisão em 10/07/2013, por via postal (A.R. à fl. 467), o Contribuinte, por meio de procurador legalmente habilitado, interpôs recurso voluntário em 02/08/2013 (fls. 469 a 586), no qual alega, em resumo:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ

- A DRJ/BSB afastou de antemão o ônus de analisar os diversos julgados utilizados na argumentação do impugnante, sob a alegação de que "as decisões administrativas e judiciais estão adstritas às partes do litígio e não são extensíveis a todos";

- a recusa de apreciar os julgados violou frontalmente o artigo 3º da Lei nº 9.784. Portanto, os precedentes levantados devem ser levados em consideração pela Administração ao realizar o controle do ato administrativo, sob pena de violar o princípio da ampla defesa;

- o Acórdão da DRJ, além de inobservar a transcendência dos motivos determinantes aplicável às decisões do STF, ignorou que a jurisprudência é uma fonte inegável do direito;

- a adotar-se a tese da decisão recorrida no sentido de que os precedentes não têm efeito vinculante, teria que se considerar igualmente irrelevantes e inaptos para motivarem a decisão a doutrina citada no voto condutor;

- é nulo o julgamento combatido, por violação ao artigo 3º da Lei nº 9.784 e aos princípios da ampla defesa e da segurança jurídica, devendo os autos serem remetidos para que a DRJ se pronuncie sobre as alegações do Recorrente.

DO MÉRITO

DA NULIDADE PROCEDIMENTAL DA AUTUAÇÃO FISCAL

- A autoridade administrativa não respeitou os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, pois não oportunizou a oitiva do Recorrente no âmbito do procedimento fiscal;

- foi-lhe recusado o fornecimento de cópias dos procedimentos administrativos, o que viola o princípio da ampla defesa;

- é ilegal a utilização de prova emprestada, salvo "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";

- a prova emprestada adveio de procedimento fiscal anterior, junto ao Contribuinte ZMM Empreendimentos e Participações Ltda. e não do Recorrente;

- o auto de infração deve ser anulado em face de seus vícios formais.

DOS INEXISTENTES MOTIVOS DE FATO DO AUTO DE INFRAÇÃO

- 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.

a) MOTIVO DE FATO INEXISTENTE: "OS SERVIÇOS TERIAM SIDO PRESTADOS ANTERIORMENTE, JÁ EM MAIO DE 2008, E A ZMM - SCP É MERA FICÇÃO DE SITUAÇÃO JURÍDICA PRETÉRITA"

- O motivo de fato de que a SCP é mera ficção de situação jurídica pretérita é o ponto fulcral da autuação;

- ao contrário do motivo de fato do Auto de Infração, não houve a pretendida prestação de serviços pelo Recorrente no mês de maio de 2008 - antes, portanto, da criação do CONSÓRCIO SUORREF, em 01/06/2008. O que ocorreu foi uma prévia investigação, por parte do Recorrente, acerca da viabilidade do empreendimento intencionado pela FERROUS;

- nenhum profissional liberal, como o Recorrente, tem condição, de antemão, de saber se e onde é viável a realização de um empreendimento de tal magnitude. Mesmo que tivesse condições técnicas para tanto, a especificidade do escopo da FERROUS exige de qualquer homem médio uma análise *in locu*;

- com o específico fim de aferir a viabilidade daquilo que, sigilosamente, lhe pediu a FERROUS, o Recorrente, em maio de 2008, realizou o sobrevôo de helicóptero no

litoral Sul do Estado do Espírito Santo. Neste vôo, o Recorrente percebeu que tal empreendimento só poderia realizar-se, tamanhas as suas magnitude e exigência, no litoral do município capixaba de Presidente Kennedy;

- em virtude da pressa da FERROUS, o Recorrente, ao lado de Paulo Sardenberg, contactou, ainda em maio de 2008, alguns proprietários da região para verificar se haveria a possibilidade e/ou interesse deles negociarem as suas respectivas terras;

- o fato de o Recorrente ter contactado os proprietários é tido como elemento relevantíssimo para o acórdão recorrido manter a tese do auto de infração de que houve serviços prestados anteriormente à formação da SCP, a qual seria, supostamente, simulada;

- isso não é suficiente para embasar uma autuação de mais de R\$ 5 milhões sob a roupagem de "evasão fiscal", notadamente quando inexistem normas jurídicas versando sobre se e quando se pode diligenciar para verificar a viabilidade de um negócio jurídico;

- resta comprovado nos autos que em maio o CONSÓRCIO SUORREF sequer existia, tampouco qualquer contrato da FERROUS com a ADVOCACIA CARDOSO FREITAS, da qual é sócio o Recorrente. Ali se estudava, tão-somente, a viabilidade do negócio para que as partes não se precipitassem e incorressem em verdadeiro erro na manifestação de vontade;

- num contrato milionário, no qual o contratado administra uma quantia considerável para adquirir terras destinadas a uma instalação portuária com exigências bem específicas ("terminal portuário de água profundas, de até 23 metros, para navios de até 220.000 DWT") num espaço ínfimo de tempo, revela-se diligência normal, em face das circunstâncias do negócio, pesquisar se o empreendimento é viável e se há pessoas interessadas em comercializar, no total, 10.000.000 m²;

- depois de realizadas tais diligências iniciais, o Recorrente viu-se em condições de firmar, em nome da pessoa jurídica da qual é sócio (ADVOCACIA CARDOSO FREITAS), o CONSÓRCIO SUORREF, junto à FERROUS e ao lado da PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A e ÉCONOS - ECONOMIA APLICADA AOS NEGÓCIOS LTDA.;

- o CONSÓRCIO SUORREF passou a prestar serviços somente após a feitura do contrato, conforme narra, cronologicamente, PAULO SARDENBERG à fl. 71;

- Firmado o CONSORCIO SUORREF, o Recorrente e PAULO SARDENBERG passaram, nos meses seguintes, a dedicar-se quase que integralmente ao cumprimento dos deveres estabelecidos no Consórcio (fls. 55/56);

- para se evitar especulação imobiliária, pois reiteradas compras no litoral por uma grande empresa fariam com que os proprietários sobrevalorizassem seus imóveis, foi feito um rígido planejamento detalhado e foi idealizada a criação de uma SCP como alternativa para a compra dos imóveis e posterior repasse à FERROUS;

- a formulação da SCP nasce da *affectio societatis* de PAULO SARDENBERG 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. Eis a razão pela qual a ZMM LTDA passou a funcionar como sócia ostensiva da ZMM - SCP, da qual o RECORRENTE e PAULO SARDENBERG eram e são sócios participantes (ou ocultos).;

- 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;

- ao contrário do consignado no acórdão combatido, a ZMM - SCP não foi criada para dar roupagem jurídica a uma situação pretérita, mas decorreu de autêntico e inegável utilização da autonomia da vontade para atingir o específico fim, de manter o sigilo do empreendimento da FERROUS e impedir a especulação imobiliária. A ZMM - SCP teve papel decisivo para o desfecho das negociações, ao contrário do afirmado no acórdão;

- em maio de 2008, o Recorrente não prestou serviços, porquanto tão-somente verificou a viabilidade do empreendimento numa autêntica diligência comum diante das circunstâncias do negócio. Depois de firmado o contrato do CONSÓRCIO SUORREF com a FERROUS, em 01/06/2008, os serviços-meio foram prestados pelo CONSÓRCIO SOURREF, com o auxílio da ADVOCACIA CARDOSO FREITAS, para cuja finalização a ZMM - SCP teve importância central;

- A ZMM - SCP foi criada em 10/07/2008 e as vendas dos imóveis só ocorrem após 24/07/2008, conforme elucidativo quadro constante no TEAF à fl. 151;

- é inconcebível pensar em dissimulação ou ficção de transação realizada sob meio plenamente válido perante o Ordenamento Jurídico. Trata-se de fato de conduta societária absolutamente regular;

- para comprovar que a ZMM - SCP não foi criada para dissimular situação pretérita alguma, ela tem mantido a todo vapor, as atividades para as quais foi concebida, comercializando diversos imóveis que nada têm relação com a FERROUS;

- o sócio ostensivo e os ocultos (o Recorrente e PAULO SARDENBERG) continuaram a fazer aporte de capital na ZMM - SCP, o que demonstra, cabalmente, como a SCP não foi, de forma alguma, idealizada para o suposto e fantasioso fim ilícito narrado pelo TEAF de sonegar tributos e prejudicar a FERROUS;

- esses fatos eram do conhecimento do Fisco e foram ignorados na ação fiscal e no acórdão recorrido, o qual concluiu ser irrelevante a continuidade das operações pela SCP;

- o auto de infração deve ser reformado, por presumir uma evasão fiscal de um ato de exercício da autonomia da vontade (criação de uma SCP para evitar especulação imobiliária e garantir a aquisição de propriedades sem gravames), ignorando a realidade fática subjacente.

b) MOTIVO DE FATO INEXISTENTE: "O RECORRENTE TERIA, EMBORA FOSSE MERO SÓCIO PARTICIPANTE OU OCULTO, AGIDO COMO VERDADEIRO OSTENSIVO DA ZMM - SCP"

- ao contrário do entendimento do auto mantido pelo acórdão, um segundo motivo de fato inexistente do Auto de Infração é a asserção de que o Recorrente, supostamente, teria extrapolado os contornos aplicáveis ao "sócio participante" ou "oculto" de uma SCP;

- é inequívoco que cabe somente ao sócio ostensivo, ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, cujo quadro societário era integrado, à

época, por JOSÉ MARIA VIEIRA DE NOVAES e MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES, atuar ante terceiros;

- ocorre que as negociações dos imóveis levadas a cabo pela ZMM - SCP eram, de fato, conduzidas por JOSÉ MARIA VIEIRA DE NOVAES e MARCO ANTÔNIO VIEIRA DE NOVAES, como afirma a própria FERROUS, à fl. 53;

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

- sem dúvida o Recorrente agia, no ato de intermediar a compra das terras de proprietários para, ao final, transferi-las a FERROUS, como órgão do CONSÓRCIO de que fazia parte, e não como sócio participante da ZMM - SCP;

- Quando o TEAF diz, à fl. 157, que "FABRÍCIO CARDOSO FREITAS (ora RECORRENTE) e PAULO SARDENBERG representaram simultaneamente tanto os interesses do comprador (FERROUS) quanto do vendedor (ZMM)", comete grave equívoco, pois: i) o Recorrente não representava interesse de comprador algum (era mero sócio participante da ZMM - SCP), apenas intermediava a negociação enquanto órgão da ADVOCACIA CARDOSO FREITAS, cumprindo um dever atribuído ao CONSÓRCIO SUORREF no item 1.1 do contrato de prestação de serviços firmado junto à FERROUS. Não é à toa que a FERROUS tinha auditoria e equipes próprias para efetuar a compra, inclusive procuradores para assinar as escrituras; ii) o Recorrente era mero sócio oculto da ZMM - SCP, de modo que não representava interesse de vendedor algum (só o ostensivo, ZMM LTDA, o fazia);

- a admitir-se o entendimento do Fisco de que o Recorrente extrapolou os limites aplicáveis ao Sócio Participante numa Sociedade em Conta de Participação, estar-se-ia, em última análise: 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 PAULO SARDENBERG, conhecido corretor no Estado, impossibilitado de exercer seu mister, eis que entraria em conflito com o objeto da SCP;

- mesmo que se entenda que o Recorrente extrapolou, o Fisco não poderia considerar a ZMM - SCP uma mera ficção ou dissimulação, pois, de acordo com os arts. 991 e 993 do Código Civil, nas situações em que o sócio participante age como ostensivo, ele deve responder solidariamente com este;

- 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;

- 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;

- Por isso, deve ser decretada a absoluta nulidade do auto de infração.

c) MOTIVO DE FATO INEXISTENTE: "A FERROUS NÃO SABIA DA EXISTÊNCIA DA ZMM - SCP"

- Embora o TEAF tenha se pautado no motivo de fato de que a FERROUS não sabia, supostamente, da existência da ZMM - SCP para autuar o ora Recorrente, o acórdão recorrido entendeu inexistente tal motivo mas, surpreendentemente, não anulou o auto de infração por entender que referido fato seria "irrelevante";

- se o TEAF utiliza, reiteradamente, de um motivo de fato (de que a FERROUS não sabia das operações), a fim de dar um caráter oculto e ardiloso às operações do RECORRENTE e de PAULO SARDENBERG; se o ora Recorrente, por ocasião da impugnação, sustenta que a FERROUS sabia sim; e se o acórdão acolhe tal tese; logo, dever-se-ia anular o auto de infração, e não considerar tal motivo de fato irrelevante;

- 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.

d) MOTIVO DE FATO INEXISTENTE: "HOUE SUPERVALORIZAÇÃO DOS IMÓVEIS QUANDO DA REVENDA DA ZMM - SCP À FERROUS"

- Ao contrário da suposta "supervalorização" dos imóveis revendidos pela ZMM — SCP argumentada pelo Fisco, os valores transacionados coadunam-se com o esperado pela FERROUS e pela ZMM - SCP;

- nenhum dos documentos carreados pelo Fisco ao processo administrativo comprova a supervalorização imobiliária narrada no TEAF;

- as transações entre a ZMM - SCP refletem o valor venal dos imóveis e o absoluto sucesso da empreitada do CONSÓRCIO SUORREF e a FERROUS para evitar a especulação imobiliária;

- a ausência de prova nesse sentido torna absolutamente impertinentes os argumentos expendidos pelo Fisco no sentido de que houve uma sobrevalorização na revenda do imóvel;

- o Fisco pretende, em detrimento do critério jurídico, utilizar de um critério negocial (ter prejuízo/ter lucro) para justificar a tributação daquele que, supostamente, teve lucro excessivo a seus olhos;

- novamente o auto de infração impugnado revela-se portador de motivo de fato inexistente, pelo que o Recorrente reitera o pedido de decretação da absoluta nulidade do auto de infração.

e) MOTIVO DE FATO INEXISTENTE: "O APORTE DE CAPITAL DO RECORRENTE NA ZMM - SCP FOI POSTERIOR À DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DA ZMM - SCP"

- A "demora" (dois dias após a "distribuição de lucros") no aporte de capital, relatada no TEAF, não tem por efeito jurídico a desconsideração da isenção da distribuição de lucros ou a atribuição de status de "dissimulada" à ZMM - SCP;

- a consequência jurídica ocorre, estritamente, no âmbito da sociedade na qual ocorreu a mora, consoante inequívoca dicção do art. 1.004 do Código Civil;

- 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, principalmente quando o próprio CARF já decidiu ser isenta de imposto de renda a própria distribuição antecipada de dividendos antes do fechamento do balanço da pessoa jurídica;

- portanto, a insignificante mora do Recorrente no que tange à integralização do capital da ZMM SCP, cuja constituição, segundo o artigo 992 do Código Civil "independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito", não tem o efeito de infirmar a conclusão de que tal sociedade realmente obteve lucro "no desempenho de suas atividades, e que, portanto, poderia distribuí-lo antecipadamente aos seus sócios, participantes e/ou ostensivos;

- se restou demonstrada a existência de resultado suficiente à distribuição ocorrida, conforme levantamentos mensais, o fato de a mesma ter sido antecipada aos sócios, quando já existente e em funcionamento a ZMM —SCP, não autoriza que o Fisco a considere como simulada, o que evidencia, por mais esse motivo, a nulidade do auto de infração lavrado.

DOS MOTIVOS DE DIREITO - PRESUNÇÕES INDEVIDAS

- É vedado à Administração Tributária criar presunções de fatos geradores ou de fatos ilícitos, sobretudo quando não previstos em lei;

- o CARF, em reiteradas oportunidades, já firmou entendimento que os lucros empresariais são isentos de IRPF, para o quê é necessário comprovar (i) a efetiva existência dos lucros na sociedade e (ii) a distribuição aos sócios e acionistas, requisitos estes que, sem dúvida, estão presentes no caso em análise. Colaciona julgados.

- não há dispositivo legal para fundamentar a presunção de "dissimulação" a partir dos motivos de fatos contidos no auto de infração, o que prejudica sobremaneira a defesa do Recorrente, que não sabe se o Fisco: i) desconsiderou a personalidade jurídica, com fulcro no art. 50 do Código Civil; ii) "aplicou" o 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;

- inexistente dispositivo, no auto de infração, que fundamenta a conclusão de dissimulação pelo Fisco, de tal maneira que a defesa do Recorrente, neste pormenor, revela-se prejudicada, impondo-se a reforma do acórdão para decretar a nulidade do auto de infração.

DA TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADVOCACIA CARDOSO FREITAS

- 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 Recorrente e de PAULO SARDENBERG como pessoas físicas, mas sim a tributação das pessoas jurídicas ADVOCACIA CARDOSO FREITAS e PAULO SARDENBERG ASSESSORIA IMOBILIÁRIA S/A, respectivamente;

- se a ZMM-SCP era ficta e tinha o mesmo objeto que o Consórcio SOURREF, impõe-se a conclusão de que as receitas de suas atividades não poderiam ser tributadas na pessoa física do Recorrente e de PAULO SARDENBERG, mas sim nas pessoas jurídicas acima mencionadas, estas sim partícipes daquele Consórcio, ao contrário do entendimento do acórdão recorrido.

DA MULTA APLICADA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

- Como pedido sucessivo, requereu, na impugnação, a diminuição da multa de 150% aplicada em desfavor de si no auto de infração, pois ausentes seus pressupostos;

- o acórdão recorrido decidiu que não cabe à autoridade administrativa apreciar a arguição, e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário;

- a impugnação não pretendia a declaração de inconstitucionalidade incidental de legislação federal, nos termos da súmula de nº 2 do CARF, senão o controle do ato administrativo, tendo em vista o caráter desproporcional do arbitramento da multa, mesmo estando dentro do intervalo previsto legalmente;

- nenhuma das suas condutas traduziu-se em sonegação ou fraude fiscal, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

- em primeiro lugar, impõe-se, em homenagem à teoria dos motivos determinantes, a decretação da nulidade da multa aplicada em seu desfavor, porquanto carece de toda e qualquer prova de elemento subjetivo (dolo);

- em segundo lugar, além de carecer de prova do suposto dolo, o fato de ter atendido a todas as solicitações do Fisco, impede que lhe seja atribuída a multa qualificada, por entender ausente o ânimo de elisão fiscal;

- em terceiro lugar, o *quantum* de multa qualificada que foi lhe aplicado viola, frontal e irremediavelmente, o princípio do não-confisco e, via de consequência, os sobreprincípios da proporcionalidade e razoabilidade;

- em quarto lugar, a realidade jurídica dos fatos demonstra que ele agiu dentro dos limites rígidos da legalidade, ao promover, junto da FERROUS, os meandros necessários para a execução do contrato de prestação de serviços firmado entre esta e o CONSÓRCIO SUORREF com a idealização da ZMM - SCP;

- na hipótese restrita de não se anular a exação, deve ser aplicada a interpretação que torne a multa a mais abrandada possível, nos termos do art. 112 do CTN, pelo qual se interpreta de maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações;

- requer, portanto, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração quanto à aplicação da multa de 150% nos termos do art. 44 §1º, da Lei 9.430/96;

- sucessivamente, requer a redução da proporção da multa fixada em atenção aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao efeito confiscatório das multas, com especial atenção aos parâmetros fixados no RE 81.550.

DO APROVEITAMENTO DO IRPJ RECOLHIDO NA PESSOA JURÍDICA ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

- A ZMM - SCP possui tratamento tributário idêntico ao das pessoas jurídicas, tendo efetuado o recolhimento dos seguintes dos tributos federais, no total de R\$ 7.142.558,29;

- a receita sobre a qual a ZMM - SCP promoveu o recolhimento de diversos tributos federais está sendo, ante a tese de "dissimulação de distribuição de lucros" construída pelo Fisco, submetida à tributação concomitante sob o título de IRPF;

- a possibilidade de aproveitamento do imposto recolhido a favor da pessoa jurídica, em casos de autuação de pessoa física sobre a mesma receita, já foi reconhecida pelo CARF;

- assim, requer, na remota hipótese de ser mantida a autuação, que seja aproveitado/compensado o valor recolhido a título de tributos federais pela ZMM SCP sobre o valor da autuação ora impugnada, sob pena de enriquecimento ilícito da União.

Ao final, requer o provimento do recurso, tendo em vista as razões elencadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Trata-se de recurso voluntário contra o lançamento efetuado em face de FABRÍCIO CARDOSO DE FREITAS, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008, tendo sido exigido um crédito tributário de R\$ 5.084.865,65, sendo R\$ 1.785.353,62 de imposto, 2.678.030,43 de multa de ofício de 150% e 621.481,60 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.

Preliminares

O Recorrente alega que a decisão combatida recusou a apreciação dos julgados utilizados em sua argumentação na impugnação, o que violou o artigo 3º da Lei nº

9.784/99 e os princípios da ampla defesa e da segurança jurídica, devendo ser anulado o julgamento e os autos serem remetidos de volta para que a DRJ se pronuncie sobre essas alegações.

Aduz que o auto de infração deve ser anulado, uma vez que a autoridade administrativa não respeitou os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, pois não oportunizou a sua oitiva no âmbito do procedimento fiscal, além de lhe ter sido negado o fornecimento de cópias dos procedimentos administrativos. Afirma que é ilegal a utilização de prova emprestada, advinda de procedimento fiscal anterior junto ao Contribuinte ZMM Empreendimentos e Participações Ltda.

Descabe a preliminar de nulidade da decisão recorrida, pois o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as questões levantadas na impugnação, quando já encontrou motivos suficientes para fundamentar sua decisão, nem observar as decisões administrativas e judiciais, visto que elas não têm caráter de norma geral e seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão, salvo quando se trata de decisão proferida pelo STF sobre a inconstitucionalidade de norma legal ou pelos STF e STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos (artigos 543-B e 543-C do CPC), que deve ser seguida por este Conselho, por força do art. 62 do RICARF.

Quanto à alegação de nulidade por ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, também não lhe assiste razão, porquanto a fase contenciosa do processo administrativo se instaura com a impugnação, conforme artigo 14 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), não havendo obrigatoriedade de o Fisco fornecer cópias dos procedimentos fiscais, principalmente nesse caso, pois naquela ocasião a ação fiscal era referente a outro Contribuinte - a empresa ZMM.

Sobre a utilização de prova emprestada de outro processo, cabe esclarecer que não existe óbice ao uso de providas colhidas em outro procedimento fiscal, desde que obtidas por meio lícito. No presente caso, as provas foram alcançadas mediante meios legítimos, não havendo nenhum vício que as desprestigie.

O transplante de provas de um processo para outro é plenamente admissível, desde que não se esteja tomando emprestado a conclusão do outro procedimento e que o Contribuinte tenha oportunidade, no procedimento onde a prova é utilizada, de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Todas as informações relativas ao presente lançamento encontram-se nos autos, propiciando ao Recorrente o amplo conhecimento do que lhe foi imputado. O Auto de Infração (fls. 178 a 188) e o Termo de Encerramento de Ação Fiscal - TEAF - (fls. 139 a 177) descrevem com precisão a ação fiscal e os fatos que motivaram a autuação.

A Fiscalização proporcionou pleno conhecimento da matéria fática, base de cálculo do imposto lançado e os dispositivos legais infringidos. Ou seja, o processo administrativo fiscal está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação das infrações tributárias e sempre estiveram à sua disposição durante todo o prazo dos recursos (impugnação e recurso voluntário). Ressalto que a fase litigiosa se instaura a partir da impugnação do Contribuinte, consoante exposto acima.

Diferentemente do alegado pelo Recorrente, tais elementos evidenciam que o auto de infração em questão foi lavrado em conformidade com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o

Processo Administrativo Fiscal, atendendo, portanto, todos os requisitos formais e materiais exigidos para a autuação. Outrossim, não se encontram presentes nos autos aspectos que implicassem nulidade do lançamento, como os dispostos nos artigos 59, 60 e 61 do referido Decreto.

CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Decreto 70.235/72 (PAF):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por todas essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

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, ele, em maio de 2008, 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, ao lado de Paulo Sardenberg, contactou, ainda 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 (Advocacia Cardoso Freitas), o Consórcio SUORREF, junto à FERROUS e ao lado da Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária S/A e Éconos - Economia Aplicada aos Negócios Ltda.

Diz que o Consórcio SUORREF somente passou a prestar serviços após a feitura do contrato, quando ele e Paulo Sardenberg passaram, nos meses seguintes, a dedicar-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 Paulo Sardenberg 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 Paulo Sardenberg atuavam nas negociações como autênticos órgãos ou integrantes de pessoas jurídicas - respectivamente, Advocacia Cardoso Freitas e Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária S/A, 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.

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:

- Em maio de 2008 fui contatado por Dr. Fabrício Cardoso, visando buscar uma área em nosso litoral para implantação de um projeto portuário. (...);
- Dois, três dias depois ..., chegou para mim, a informação mais detalhada do que seria a demanda (após o primeiro encontro do Bob com Fabrício);
- Fabrício e eu começamos a traçar um plano de trabalho para localizar e buscar a área pretendida. (...), alugamos um helicóptero e voamos rumo ao sul. (...);

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:

- (...) surgiu o litoral de Presidente Kennedy. De imediato entendemos que aquela área seria a adequada. Todos os fatores convergiam de maneira favorável, principalmente fatores ambientais;
- Fabrício se comunica com Bob passando as informações do nosso sobrevôo e a identificação da área;
- Bob nos autoriza a prosseguir em busca de maiores informações. Neste momento, ele revela que tinha “urgência nas aquisições”, pois o projeto do Grupo era “abertura de capital” na Bolsa de Londres, que pretendia fazer IPO (lançamento das ações no mercado) entre setembro e outubro daquele ano (2008). (...) Que seria algo em torno de 20 milhões de metros quadrados (no mínimo).

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 nosso);
- 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;

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.

Prova disso são as declarações prestadas pelos proprietários aos Auditores-Fiscais, como por exemplo, Ruimar Vieira, da RUIMAR IMÓVEIS:

- 8) Que o declarante esclarece que Paulo Sardenberg efetuou várias negociações de aquisição de terrenos em Presidente Kennedy na mesma época em que o declarante negociou seus terrenos, ou seja, as tratativas iniciais em MAIO de 2008.

FABRÍCIO CARDOSO FREITAS, que representava a empresa líder do consócio, era a pessoa que se relacionava com a FERROUS. Todas as tratativas passavam pelo seu crivo. PAULO SARDENBERG era quem fazia o contato e negociava com os proprietários. Por vezes, ajudado pelos “parceiros” José Maria Vieira de Novaes e seu irmão Marco Antônio Vieira de Novaes.

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

4) 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;

5) 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;

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 VÍCTA ALVES, sócio da TRÍADE, nas declarações prestadas aos Auditores-Fiscais:

8) Que no início de julho de 2008 foi procurado por José Maria Vieira de Novaes por telefone; Que então foi marcado um encontro que se deu em um restaurante; Que neste encontro José Maria informou ao declarante que tinha sido contactado por uma empresa que havia manifestado o interesse em adquirir suas propriedades em Presidente Kennedy; Que o declarante afirma

que José Maria disse-lhe que Paulo Sardenberg lhe havia dito sobre a existência de uma empresa interessada na aquisição dos seus terrenos;

(...) Que nessa ocasião do encontro José Maria perguntou ao declarante se havia interesse na venda do terreno da TRIADE; (...);

09) Que então o declarante marcou com José Maria um encontro em seu escritório; Que no dia marcado José Maria compareceu com Paulo Sardenberg; Que nessa reunião o declarante passou o valor de venda do terreno de R\$ 12.362.851,00 (doze milhões, trezentos e sessenta e dois mil, oitocentos e cinquenta e hum reais); Que nessa mesma reunião Paulo Sardenberg propôs ao declarante que fechada a operação no valor acima mencionado haveria o pagamento da comissão de 10%; Que o declarante respondeu a Paulo Sardenberg que dependia de entendimento com os outros sócios; Que então ficou estabelecido pela TRIADE que Paulo Sardenberg receberia tal comissão caso houvesse acerto;

10) Que, em 21/07/2008, foi firmada uma PROMESSA DE COMPRA E VENDA na qual ficou estabelecido o valor acima citado, bem como o pagamento à vista na data da escritura definitiva que se deu em 24/07/2008;

De fato, PAULO SARDENBERG recebeu a comissão de 10% sobre a venda do terreno da TRIÁDE para a ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme mostra a DIRF apresentada pela TRIÁDE, na qual informa à Receita Federal o pagamento de R\$1.236.285,00 a PAULO SARDENBERG IMÓVEIS, em 07/2008. Em 24/07/2008, essa propriedade foi revendida para a FERROUS por R\$27.990.000,00.

O papel desempenhado por FABRÍCIO CARDOSO FREITAS nas negociações foi exposto também na venda da TRIADE, conforme declarado por Paulo de Victa Alves:

11) Que no período entre a PROMESSA DE COMPRA E VENDA e a Escritura o declarante teve um encontro com Fabrício Cardoso de Freitas e Paulo Sardenberg no escritório daquele para tratar das questões documentais relativas ao terreno; Que figurou como COMPRADOR a empresa ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA;

Ao finalizar suas declarações, Paulo de Victa Alves revelou que disse a PAULO SARDENBERG sobre a intenção de Aribaldo Manhães Correa em vender a propriedade dele em Presidente Kennedy:

17) Que antes de fechar a negociação da TRIADE para a ZMM, Aribaldo Manhães Correa havia manifestado interesse de vender suas propriedades; Que o declarante então falou para Paulo Sardenberg do interesse do Aribaldo em vender suas terras; Que posteriormente o declarante levou Paulo Sardenberg para conversar com Aribaldo.

Por sua vez, Aribaldo Manhães Corrêa confirmou a negociação com PAULO SARDENBERG ao prestar as seguintes declarações aos Auditores-Fiscais:

2) Que entre maio e julho de 2008 o declarante manifestou o interesse em vender sua fazenda ao Senhor Paulo de Victa, à época gerente de Miguel Virgílio Marçal, que possuía uma propriedade em frente da declarante;

3) Que logo em seguida Paulo Sardenberg ligou para o declarante marcando um encontro em sua fazenda; Que nessa oportunidade o declarante pediu R\$60.000,00 o alqueire na condição de o declarante adquirir outra propriedade

em Campos dos Goytacazes; Que, não conseguindo o declarante adquirir propriedade pelo mesmo preço que estava vendendo, ligou para Paulo Sardenberg e fez uma contraproposta de R\$80.000,00 o alqueire, que foi aceita de imediato;

4) Que pela fazenda o declarante recebeu R\$8.000.000,00 (oito milhões) e mais R\$1.000.000,00 (hum milhão) pelo rebanho e equipamentos (trator e tanques de expansão);

5) Que os R\$8.000.000,00 o declarante recebeu em sua conta no Banco do Brasil no dia 30/07/2008, data da lavratura da escritura na qual consta como adquirente a ZMM;

6) Que a TED foi entregue ao declarante pelo Paulo Sardenberg no cartório de Presidente Kennedy;

No dia 30/07/2008, por meio de escritura pública, a ZMM revendeu parte da propriedade para a FERROUS.

Do mesmo modo, a venda da propriedade de Aduino Pereira, cunhado de Aribaldo:

6) Que apesar do declarante não conhecer Paulo Sardenberg nem saber qual a destinação da área que ele queria adquirir resolveu vendê-la visto que ficou acordado que o pagamento seria feito à vista, no valor de R\$3.378.737,50 (três milhões, trezentos e setenta e oito mil, setecentos e trinta e sete reais e cinquenta centavos);

7) Que foram poucos os contatos efetuados com Paulo Sardenberg; Que o declarante acredita, senão lhe falhe a memória, que entre a primeira negociação e o fechamento da operação com o respectivo pagamento tenha se passado mais ou menos trinta dias;

8) Que Paulo Sardenberg apresentou ao declarante em 30/07/2008, no cartório em Presidente Kennedy onde estava se efetivando a escritura, uma TED com o valor da venda das propriedades que foi depositado em sua conta corrente; Na oportunidade, o declarante passou uma procuração para Paulo Sardenberg para representá-lo na assinatura da escritura.

No mesmo dia 30/07/2008, por escritura pública, a propriedade foi vendida para a ZMM por R\$3.378.737,50 e revendida para a FERROUS por R\$12.264.817,50.

Fato é que a coordenação dos serviços ficava a cargo de FABRICIO 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.

Ruimar Vieira, sócio da RUIMAR IMÓVEIS, prestou as seguintes declarações sobre a venda de seu imóvel em Presidente Kennedy:

4) Que o Senhor Alcimar informou ao declarante que o adquirente era uma pessoa de nome PAULO;

5) Que o declarante somente veio saber que se tratava de PAULO SARDENBERG por ocasião do encontro no escritório do declarante, ocorrido dias antes da lavratura da escritura, quando o declarante firmou uma procuração dando poderes a Paulo Sardenberg representar o declarante por ocasião da assinatura da escritura; Que como garantia o declarante recebeu três cheques pré-datados no valor da venda da seguinte forma: R\$ 7.077,00; R\$ 80.000,00 e R\$ 47.923,00, todos para o dia 30/07/2008 da ZMM; Que até então

o declarante imaginava que a compra era para a imobiliária de Paulo Sardenberg;

6) Que no dia lavratura da procuração Paulo Sardenberg compareceu acompanhado de José Maria Vieira de Novaes;

7) (...) Que então o declarante estipulou o preço de R\$ 135.000,00; Que então Hudson ficou de verificar; Que logo em seguida Paulo Sardenberg chegou no escritório e o declarante lhe disse que queria não mais R\$ 100.000,00, mas sim R\$ 135.000,00; Que Paulo Sardenberg acompanhado de José Maria Novaes fecharam nesse valor, vindo a receber os cheques acima citados;

Por fim, Ruimar Vieira assegurou que “Paulo Sardenberg efetuou várias negociações de aquisição de terrenos em Presidente Kennedy na mesma época em que o declarante negociou seus terrenos, ou seja, as tratativas iniciais em MAIO de 2008”. (os grifos são do Termo transcrito).

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).

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.

A comprovar, o extrato bancário apresentado pela ZMM da conta corrente nº 13.167.200, aberta em 30/05/2008 no BANESTES, AG: 552 – CIVIT, e movimentada a partir de 25/07/2008.

Por essa conta a FERROUS efetuou todos os pagamentos à ZMM. Em verdade foram 4 (quatro) pagamentos totalizando R\$103.155.420,10 (cento e três milhões, cento e cinquenta e cinco mil, quatrocentos e vinte reais e dez centavos).

[...]

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 pretendidos 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).

Nas lições de Farias e Rosenvald:

A simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele afirmado.

[...]

Na simulação aparenta-se um negócio jurídico que, na realidade, não existe ou oculta-se, sob uma determinada aparência, o negócio verdadeiramente desejado. 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 2801-003.958, 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 9202-01.194, 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 1401-000.868, 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 pormenor, 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.

Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15586.721207/2012-05).

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.

Nessa linha de entendimento estão as seguintes decisões deste Conselho:

[...] SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. SIMULAÇÃO E ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Comprovado que o contribuinte realizou a operação pretendida por meio de outrem, ato simulado, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo quando o crédito tributário é constituído e exigido daquele que realmente praticou o negócio. SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL - Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe "alienação" a qualquer título de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição. Comprovada a simulação e verificada a ocorrência de ganho de capital na operação efetivamente realizada, correta a exigência do tributo efetivamente devido. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Cabível a aplicação da multa qualificada de 150%, quando restar caracterizada a realização, pelo contribuinte, da conduta prevista no art. 71, 72 ou 73 da Lei no 4.502, de 1964. Recurso especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional negados. (acórdão nº 9202-003.166, data de publicação: 06/05/2014, relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos).

[...] MULTA QUALIFICADA. Demonstrada de forma suficiente pela Fiscalização a prática de atos simulados pela Contribuinte e empresas com as quais firmou os negócios jurídicos relacionados nesse processo, mantém-se a penalidade de ofício em seu percentual majorado. [...] (Acórdão nº 1102-001.219, data de publicação: 24/02/2015, relator Antonio Carlos Guidoni Filho).

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE. FRAUDE. A imposição de multa qualificada (150%) deve ser fundamentada em comprovação inequívoca. Provada a existência de simulação, está caracterizado o evidente intuito de fraude. Preliminares rejeitadas. Recurso negado. (Acórdão nº 2202-002.804), data de publicação: 17/10/2014, relator Antonio Lopo Martinez).

[...] MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Comprovando-se o dolo, a fraude ou a simulação, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada no montante de 150% prevista na legislação de regência. [...] (Acórdão nº 2101-002.530, data de publicação: 24/09/2014, relator Alexandre Naoki Nishioka).

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.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões deste Conselho:

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. (Acórdão nº 2102-002.441, data de publicação: 11/03/2013, rel. Núbia Matos Moura).

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2801-002.280, data de publicação: 21/10/2012, rel. Tânia Maria Paschoalin).

IRPF - RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2202-00252, data de publicação: 23/09/2009, rel. Antonio Lopo Martinez).

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.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator