



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.728448/2016-54
ACÓRDÃO	3401-013.365 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRONTEIRA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE FATO. Ao se criar uma nova sociedade sem qualquer aparente propósito negocial, com o intuito exclusivo de diminuir a carga tributária há um inegável prejuízo à sociedade, pois os tributos sonegados deixam de beneficiar a sociedade como um todo.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO. Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos. A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, c, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO De acordo com a Súmula CARF nº 4, "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. E, conforme Súmula CARF nº 108, "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE FATO. Ao se criar uma nova sociedade sem qualquer aparente propósito comercial, com o intuito exclusivo de diminuir a carga tributária há um inegável prejuízo à sociedade, pois os tributos sonegados deixam de beneficiar a sociedade como um todo.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO. Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, c, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO De acordo com a Súmula CARF nº 4, "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. E, conforme Súmula CARF nº 108, "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário e, de ofício, foi reduzido o percentual da multa qualificada de 150% para

100%, desde que atendidas as determinações legais. Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior e Mateus Soares de Oliveira e George da Silva Santos que davam provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Pedrosa Giglio – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Celso José Ferreira de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Ana Paula Pedrosa Giglio (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Correia Lima Macedo, substituído (a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e situar controvérsia até aquela fase processual, adoto o relatório do Acórdão de Impugnação

1. FRONTEIRA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA (denominada de TEC-AGRO), empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades, nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, narradas no Termo de Verificação Fiscal (fls.1.671/1.686) que passo a sintetizar:

3. *A empresa fiscalizada foi constituída sob a forma de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada tendo como nome fantasia TEC-AGRO. De acordo com a décima terceira alteração contratual efetuada em 19 de março de 2011, o objeto social da fiscalizada é:*

(....)

6. *O quadro societário à época do período fiscalizado era assim constituído:*

8. *Em 24 de junho de 2014, através da décima sexta alteração contratual, alterasse o quadro societário da fiscalizada. Saem da sociedade o Sr. Antônio Pimenta Martins e o Sr. Everaldo Barbosa Pereira e no mesmo ato ingressam na sociedade as empresas APMS Participações Societárias Ltda e EBPS Participações Societárias Ltda. À vista da alteração societária, fica assim constituído o novo quadro societário:*

9. *A empresa APMS Participações Societárias Ltda, CNPJ nº 20.351.702/0001-27, no sistema CNPJ da Receita Federal, aponta o seguinte quadro societário:*

10. A empresa EBPS Participações Societárias Ltda, CNPJ nº 20.331.471/0001-90, no sistema CNPJ da Receita Federal, aponta o seguinte quadro societário:

19. No decorrer da fiscalização foi detectada a existência de uma SCP ligada à empresa TEC AGRO, assim denominada FRONTEIRA SCP. O Contrato de Constituição desta SCP, datado em 31 de junho de 2008, consta como Sócio Ostensivo a TEC-AGRO e como Sócios Participantes Antônio Pimenta Martins e Everaldo Barbosa Pereira. Atualmente, os sócios participantes são ligados à fiscalizada através das empresas APMS Participações Societárias Ltda e EBPS Participações Societárias Ltda.

20. O Capital Social dessa SCP, denominado patrimônio especial objeto da conta de participação, é de R\$ 2.000,00, sendo repartido entre os quotistas da seguinte forma:

21. A SCP foi constituída por tempo indeterminado, conforme cláusula segundo do contrato, e tem como objeto social desenvolver e administrar os programas internos de atingimento das metas e bonificações oferecidas pelos fornecedores em especial, MONSANTO DO BRASIL e BAYER CROPSCIENCE.

22. De acordo com o Parágrafo Primeiro da Cláusula Terceira do contrato, serão rendas da sociedade os valores recebidos pelo sócio ostensivo decorrentes de prêmios e bônus referentes as metas atingidas na realização dos programas elencados no objeto social da SCP

.(....)

26. No caso em questão, a SCP foi criada por tempo indeterminado e a ela foi atribuída uma função permanente dentro da estrutura administrativa da empresa: desenvolver e administrar os programas internos de atingimento das metas e bonificações oferecidas pelos fornecedores. Os sócios participantes são pessoas ligada diretamente à sócia ostensiva - TEC-AGRO. Não houve em nenhum momento investimento de recursos nas atividades da empresa já existente. Ressalte-se que o capital social da SCP é de apenas R\$ 2.000,00 e que os sócios participantes ingressaram com apenas R\$ 1.000,00!

27. Pode-se afirmar que esta função desempenhada pela SCP (gestão e desenvolvimento de programas internos de metas e bonificações de fornecedores), totalmente acessória e subsidiária ao objeto social da sócia ostensiva, seria satisfatoriamente desempenhada por um departamento da empresa e que não há fundamento econômico na constituição de uma outra sociedade para dela se ocupar.

28. O exame dos registros contábeis das despesas operacionais na SCP, revelou-se praticamente inexistir. Todas as despesas e custos do empreendimento são lançados nas contas da TECAGRO, tais como as despesas com funcionários, manutenção do prédio, energia, água, telefone etc. Os dados a seguir, extraído da contabilidade da SCP, revela a discrepância entre as receitas da SCP com as despesas nela incorridas.

29. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações. A SCP, sem incorrer de fato em nenhuma despesa (exceto a tributária), obteve, nos períodos de 2012 a 2014, mais de R\$ 9.000.000,00 de Receita com Bonificações e Comissões.

30. Observa-se que os proprietários da TEC-AGRO (sócia ostensiva) são os sócios participantes da SCP. A composição societária da TEC-AGRO e da SCP é similar. O Sr. Antônio Pimenta e o Sr. Everaldo Barbosa, donos da TEC-AGRO, são também investidores, do irrisório valor de R\$ 500,00 cada, na constituição da SCP.

31. Verificamos que a SCP não possui funcionários para realizar a gama de serviços supostamente prestados, e verificamos também que não houve comprovação satisfatória por parte da fiscalizada da existência de custos e despesas inerentes às atividades econômicas da SCP - materiais de escritório, funcionários, contas de água/luz/telefone etc. Além do mais, os sócios da TECAGRO também participam do quadro societário da SCP. Assim, podemos afirmar que a SCP não possui estrutura administrativa e nem operacional que viabilizem a execução dos trabalhos que lhe é atribuída.

32. Todos os elementos até aqui já apontados, são fortes indícios que demonstram a inexistência de fato da SCP, mas sim na existência formalizada apenas “em papel”. Porém não são os únicos elementos, como veremos a seguir.

33. Uma das funções de qualquer empresa é a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estrutura da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social. Observa-se que o lucro líquido da empresa somente é calculado após a dedução das despesas e dos custos da entidade.

34. No caso da Fronteira SCP, a cláusula décima quarta do instrumento de constituição da SCP, prevê que o resultado líquido apurado será distribuído entre os sócios na proporção das suas respectivas participações, salvo estipulação em contrário, o sócio participa nos lucros e nas perdas, na proporção das respectivas quotas, que poderão ser distribuídas trimestralmente.

35. Durante o período fiscalizado, os sócios investidores da SCP somente participaram da distribuição dos lucros porque pelo tratamento dado à SCP era impossível ocorrer perdas. As receitas das supostas atividades da SCP eram contabilizadas na própria SCP para serem tributadas no Lucro Presumido (forma mais benéfica), já as despesas delas decorrentes eram assumidas pela fiscalizada para dedução do Lucro Real. Situações similares que são tratadas de formas completamente diferentes.

36. A Escrituração Contábil Digital (ECD) da fiscalizada, apresentada ao ambiente SPED referente aos anos-calendário de 2012 a 2014, registrou a conta 11306001 –

LUCROS OU DIVIDENDOS A RECEBER SCP (para o ano calendário 2014 o código é 11310106001) os seguintes valores a débito:

a) ano-calendário 2012: R\$ 1.468.499,03;

b) ano-calendário 2013: R\$ 1.645.471,10;

c) ano-calendário 2014: R\$ 1.153.052,11.

37. Já na Declaração de Informações Econômico-Fiscal da Pessoa Jurídica (DIPJ), dos anos-calendário 2012 (DIPJ 2013) e 2013 (DIPJ 2014), da TECAGRO, no que diz respeito à distribuição de lucros a sócios, foi apurado o seguinte na FICHA 61A – Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular:

- DIPJ 2013

a) CPF/CNPJ: 216.368.931-04

Nome/Nome Empresarial: ANTONIO PIMENTA MARTINS

Lucros / Dividendos: R\$ 2.616.726,57

b) CPF/CNPJ: 457.828.301-15

Nome/Nome Empresarial: EVERALDO BARBOZA PEREIRA

Lucros / Dividendos: R\$ 2.323.753,49

- DIPJ 2014

a) CPF/CNPJ: 216.368.931-04

Nome/Nome Empresarial: ANTONIO PIMENTA MARTINS

Lucros / Dividendos: R\$ 1.412.430,55

b) CPF/CNPJ: 457.828.301-15

Nome/Nome Empresarial: EVERALDO BARBOZA PEREIRA

Lucros / Dividendos: R\$ 1.156.540,00

38. A partir do ano-calendário 2014 a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) substitui a DIPJ. Sobre distribuição de lucros a sócios declarada pela fiscalizada no período de 2014 na ECF temos:

a) CPF/CNPJ: 216.368.931-04

Nome/Nome Empresarial: ANTONIO PIMENTA MARTINS

Lucros / Dividendos: R\$ 1.043.182,13

b) CPF/CNPJ: 457.828.301-15

Nome/Nome Empresarial: EVERALDO BARBOZA PEREIRA

Lucros / Dividendos: R\$ 1.680.103,58

39. Observa-se que a TEC-AGRO distribuiu lucros de 2012 a 2014 na monta de 10,2 milhões de reais aos sócios. Deste valor, 4,2 milhões de reais advém da atividade

da FRONTEIRA SCP. Desta maneira, a SCP respondeu por aproximadamente 40% do lucro distribuído pela fiscalizada.

40. Impressionante que uma SCP que atua em uma atividade secundária da empresa, com um capital social de apenas R\$ 2.000,00, obtém resultados tão expressivos para os sócios investidores! Para melhor entendimento do extraordinário resultado, analisaremos de forma pormenorizada a ECF 2014, segregando a distribuição de lucros da SCP e da fiscalizada.

- FRONTEIRA SCP

a) Nome/Nome Empresarial: ANTONIO PIMENTA MARTINS

Lucros / Dividendos: R\$ 273.498,03

b) Nome/Nome Empresarial: EVERALDO BARBOZA PEREIRA

Lucros / Dividendos: R\$ 273.498,03

c) Nome/Nome Empresarial: TEC-AGRO

Lucros / Dividendos: R\$ 546.996,04

- TEC-AGRO

a) Nome/Nome Empresarial: ANTONIO PIMENTA MARTINS

Lucros / Dividendos: R\$ 769.684,10

b) Nome/Nome Empresarial: EVERALDO BARBOZA PEREIRA

Lucros / Dividendos: R\$ 1.406.605,55

c) Nome/Nome Empresarial: APMS

Lucros / Dividendos: R\$ 14.610,72

d) Nome/Nome Empresarial: EBPS

Lucros / Dividendos: R\$ 21.110,72

41. Ora, tanto o Sr. Antônio como o Sr. Everaldo, sócios participantes da SCP, investiram a módica quantia de R\$ 500,00 para constituição da SCP, e obtiveram, em 2014, do lucro do capital investido, a extraordinária quantia de R\$ 273.498,03 cada! Nota-se que os sócios terão o risco limitado apenas ao que ficou estabelecido em contrato, ou seja: R\$ 500,00 cada.

42. Sobre a receita de bonificação da SCP a fiscalizada informou: “Esses valores são repassados pelos fornecedores em forma de desconto no pagamento de duplicatas, dessa forma baixamos o valor total que devemos e, a parcela não paga é contabilizada como SCP a Pagar, nesse momento fazemos o registro na Fronteira SCP, reconhecendo a receita e os tributos incidentes sobre ela.”

(....)

45. Não faz sentido estas transferências de receita, inclusive a própria existência da SCP é controversa, pois o atingimento de metas e bonificações oferecidos pelos

fornecedores é consequência direta da efetiva atuação do objeto social da fiscalizada, isto é, o ganho de bonificações está diretamente relacionado com a venda/serviço ao cliente. É sob a batuta da TEC-AGRO que todas as transações comerciais de vendas e serviços são realizadas. Não existe qualquer participação dos sócios investidores (exceto o emprego de R\$ 500,00 cada). A existência da SCP somente existe no papel.

46. Mediante estas constatações, observa-se que a SCP foi constituída sem fundamentação econômica e sem objeto social de fato. Montou-se uma SCP que, na realidade, só existe no papel, com o único propósito de reduzir artificialmente a tributação com a transferência tão somente de receitas com bonificações e comissões da TEC-AGRO para Fronteira SCP.

47. Esta transferência de toda receita com bonificações e comissões para a SCP lesou o Fisco Federal conforme a seguir:

- Construção de prejuízos fiscais fictícios para benefícios fiscais em anos calendário futuros;*
- Redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre a receita transferida, considerando que a SCP é optante pelo regime Lucro Presumido;*
- Redução da tributação do PIS e da Cofins, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo), permitido as empresas sob regime Lucro Presumido.*

48. Portanto, não restam dúvidas que os valores das receitas com bonificações e comissões apropriados à SCP, referem-se a receitas oriundas/vinculadas às operações praticadas pela fiscalizada, que foram apropriadas pela SCP, com a indevida intenção da fiscalizada em pagar menos tributos.

49. Como verificamos, este “planejamento tributário” de transferência de receitas da fiscalizada para a SCP, permitiu a redução do Lucro da TEC-AGRO, tributada pelo Lucro Real, ao passo que a SCP é tributada pelo Lucro Presumido.

50. Por desconsiderar a existência de fato da SCP, a fiscalização trouxe de volta as receitas com bonificações e comissões para a receita bruta da fiscalizada e procedeu ao lançamento do crédito tributária correspondente.

51. Observa-se que todos custos operacionais (prédio, energia, água etc.) para realização do objeto social da SCP são apropriadas pelo sócio ostensivo

52. Dessa forma, restabeleceremos o Lucro Líquido da fiscalizada nos anos calendário 2012 a 2014 com a adição das receitas com bonificações e comissões apropriadas indevidamente à SCP, diminuídas das deduções admitidas na legislação. Os cálculos encontram-se demonstrados no quadro abaixo:

(...)

57. Foram refeitos os cálculos do PIS/COFINS não cumulativo da fiscalizada, conforme planilhas de APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PIS/COFINS anexas onde as Receitas de Bonificações e Comissões atribuídas

indevidamente para SCP, passam a fazer parte do valor mensal da base de cálculo destas contribuições, sendo que os créditos da apuração da não cumulatividade já haviam sido aproveitados pela fiscalizada.

58. Os valores que constam nas planilhas são informações registradas em DACON e SPED Contribuições da TEC-AGRO e Livro Razão da Fronteira SCP.

59. Com os novos cálculos de PIS/COFINS apurados pela fiscalização, foram abatidos os valores de pagamentos destas contribuições tanto pela fiscalizada como pela SCP, chegando aos valores a serem lançados através deste Auto de Infração.

(....)

68. Restou provado, conforme descrito neste termo, que a fiscalizada transferiu receitas para a SCP, criada, única e exclusivamente, com o intuito de evitar a tributação mais onerosa na TECAGRO, que está obrigada à forma de tributação do Lucro Real, transferindo a tributação para SCP, tributada pelo Lucro Presumido, forma de tributação mais vantajosa para o sujeito passivo.

69. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL ao longo dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 por meio da transferência de receitas para a SCP (sociedade criada somente “no papel”), e, sorrateiramente, a fiscalizada manteve a seu cargo os custos e despesas vinculados às supostas atividades praticadas pela SCP com o propósito de deduzir o seu Lucro Real.

70. E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

71. Ora, a criação da SCP, levada a efeito pelas pessoas que fazem parte do quadro societário do sujeito passivo, não possuiu uma motivação econômica, e teve como finalidade de possibilitar, unicamente, a redução do montante de impostos. E o dolo da conduta está na vontade do agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

72. O deslocamento de base tributária para a SCP que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso configurou sem dúvida numa fraude. Observa-se que o sujeito passivo praticou uma sequência de atos que conduziu ao pagamento a menor de tributos e, no último ato, houve o retorno desta mesma receita aos sócios na forma disfarçada de distribuição de lucros.

a) Cria-se formalmente a Fronteira SCP com o capital social de apenas R\$2.000,00;

b) Transfere a receita de bonificações e comissões da TEC-AGRO para Fronteira SCP (deslocamento da base tributável);

c) Esta mesma receita é tributada na SCP pelo Lucro Presumido (mais benéfico);

d) Do resultado líquido apurado da SCP é distribuído para o Sr. Antônio, Sr Everaldo e para a TEC-AGRO na forma de Distribuição de Lucros;

73. Presente o dolo, a modificação da base de cálculo e a redução do montante do tributo a pagar, vemos como plenamente configurada a fraude descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

74. Por todos os motivos expostos, temos indícios convergentes suficientes para formarmos nossa convicção de que houve má-fé das pessoas envolvidas nesta operação societária no sentido de encobrir a ocorrência do fato gerador.

75. Pelos fatos descritos até o momento, devidamente comprovados pela documentação anexada aos autos, levam-nos a concluir que a fiscalizada fraudou a Fazenda Pública, e todos esses eventos relatados foram maquinados pela fiscalizada intencionalmente para ludibriar o fisco, razão pela qual a multa foi qualificada (150%).

2. Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração cientificados à Pessoa Jurídica em 11/01/2017 (fl. 1.706):

a) Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS (fls. 02/03): Valor do crédito tributário de R\$1.535.730,05, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 01/2017, fundamento legal citado na fl. 09;

b) Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 16/17): Valor do crédito tributário de R\$ 333.694,80, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 01/2017, fundamento legal citado na fl. 23.

3. Foram arrolados como sujeitos passivos solidários os Srs. ANTONIO PIMENTA MARTINS (CPF nº 216.368.931-04) e EVERALDO BARBOZA PEREIRA (CPF nº 457.828.301-15) com fundamento no artigo 135 do CTN, ambos cientificados em 11/01/2017 (fls. 1.707 e 1.708).

4. A empresa autuada apresentou impugnação de fls. 1.731/1.796 em 03/02/2017 (fl. 1.729), na qual alega em síntese:

a- Discorre sobre as figuras do planejamento tributário, elisão e evasão;

b- Cita os princípios da legalidade e livre iniciativa como baluartes da elisão fiscal;

c- A evasão e elisão se distinguiriam pela licitude ou ilicitude da conduta que leva à economia de tributos, além disso a elisão deve ser praticada antes da ocorrência do fato gerador;

d- A ação do contribuinte deve ser analisada acerca dos seguintes requisitos: cumprimento dos requisitos formais, inexistência de lei que vede a conduta,

existência de fato do negócio jurídico, conduta realizada antes da ocorrência do fato gerador e inexistência de fraude à lei, simulação, abuso de forma ou direito;

e- Incumbe ao Fisco provar os fatos que levaram à desconsideração dos atos jurídicos, não sendo aceitável o uso de presunção e indícios a teor do artigo 142 do CTN, em afronta ao princípio da boa-fé;

f- O Fisco deve provar os vícios alegados, em especial, a fraude dolosa por meios ilícitos (constituição de SCP) com o fim de redução de carga fiscal, para fins de desconsideração de negócios jurídicos não são aceitas presunções e indícios, a única presunção aceita é da boa-fé do contribuinte;

g- A sociedade em conta de participação, em que participa o contribuinte, possui contrato avençado, contabilidade regular e foi constituída antes dos fatos geradores exigidos nos autos;

h- Esta SCP foi criada com o objetivo de gerir e desenvolver programas de metas e bonificações de fornecedores. Por meio da SCP seria possível gerir este trabalho de forma segregada, inclusive como meio de controle para o cumprimento das metas, além de permitir uma análise separada e avaliar se era interessante participar de um evento posterior;

i- O fato de os sócios participantes terem ingressado na SCP com capital irrelevante em relação ao faturamento, não é causa de desvirtuamento da sociedade, afinal não se trata de sociedade de simples capital, além disso não ficou comprovado que seria necessário capital maior do que aquele aportado pelos sócios para alcançar o objetivo social, tendo em vista que os aspectos mais relevantes para a consecução dos objetivos da SCP decorriam do relacionamento e contatos dos sócios ocultos;

j- A SCP não pode ser descaracterizada sob a alegação de que seu objeto social seria acessório à da sócia ostensiva, pois não há fundamento legal para tal argumentação. Ao contrário, é usual esta sinergia entre o sócio ostensivo e a SCP, como por exemplo nas atividades de construção, incorporação e venda de imóveis;

k- O fato de a SCP não possuir funcionários e não incorrer em despesas não desqualifica a sociedade, pois ela não é uma sociedade com total autonomia, afinal todo o objeto social da SCP é exercido pela sócia ostensiva, assim deve existir uma partilha maior do resultado em benefício do sócio ostensivo;

l- A SCP não foi constituída com a finalidade de ocultar a vontade efetivamente pretendida, nem muito menos para recolher menos tributos;

m- É preciso demonstrar cabalmente a intenção fraudulenta da simulação, especialmente com o fito de recolher menos tributos;

n- após dissertar sobre o PIS e a Cofins e os regimes cumulativo e não cumulativo, o contribuinte conceitua faturamento como sendo “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” e

receita como: “aquele ingresso ou entrada financeira primária e definitiva, decorrente da atividade empresarial do contribuinte, que leve ao incremento patrimonial positivo, ou melhor dizendo agrega um elemento positivo ao patrimônio;

o - os descontos incondicionais devem ser excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS. A RFB reconhece às mercadorias bonificadas, quando constarem na nota fiscal de venda e não dependerem de evento posterior à emissão daquela, natureza jurídica correspondente aos descontos incondicionalmente concedidos e, como tal, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições;

p- a aplicação da multa deve obedecer aos princípios da legalidade e da tipicidade, deve ficar demonstrada a intenção do agente em fraudar o fisco. As penalidades lançadas ofendem aos princípios da razoabilidade e da proibição ao confisco, devendo se restringir ao limite de 20% (artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996);

q- a multa qualificada é uma exceção, assim a interpretação dos diplomas legais deve ser restritiva, além disso cabe ao Fisco provar o alegado;

r- não se torna possível avaliar o cabimento da multa em caso de planejamento tributário sem levar em consideração a ausência de regulamentação legal;

s- é preciso separar fraude à lei e simulação como fundamento da desconsideração de negócios jurídicos em matéria tributária da fraude penal ou simulação maliciosa que se utiliza da primeira para conseguir vantagens de forma ilícita;

t- no planejamento tributário inexistente possibilidade de se buscar a configuração de crime contra a ordem tributária, inclusive, em casos de negócios jurídicos lícitos, mas inoponíveis ao Fisco. Se houver crime estamos diante de evasão;

u - a aplicação da multa qualificada exige a demonstração do dolo específico, a busca consciente por alternativas legais que permitam a exclusão, redução ou postergação do tributo não pode conduzir à imposição de multa qualificada;

v - a aplicação da multa qualificada deve ser afastada, pois a legislação é extremamente complexa, de maneira que é comum se ter interpretação do texto legal de forma diversa, sem qualquer traço doloso, mas, ao contrário, permeado pela boa-fé, não há regulamentação legal do art. 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional (norma antielisiva). sendo evidente a ausência de critérios objetivos e predeterminados de condutas que poderiam, em tese, levar ao não reconhecimento da licitude de uma operação que objetiva economizar tributo, causando um significativo grau de insegurança jurídica;

w- sustenta a aplicação do artigo 112 do CTN;

x- As patologias constatadas (simulação, abuso, fraude à lei) dão somente fundamento para eventual desconsideração dos atos realizados, não levando automaticamente à imputação de multa qualificada. Isto porque, tais institutos

são empregados pela fiscalização em sentido amplo - sem critérios legais específicos - com a finalidade exclusiva de justificar a desconsideração de negócios jurídicos voltados para a redução da carga fiscal. Bem por isso, não se deve confundir fraude à lei para fins fiscais com aquela ligada ao dolo (fraude penal), como também a mera simulação com aquela de cunho malicioso e fraudulento.

y- agiu segundo a lei, de forma transparente, pública, mediante a interpretação das leis por pessoas habilitadas, colaborando com o fisco no esclarecimento da operação durante eventual fiscalização. Trata-se de um forte indício da impossibilidade de aplicação da multa de 150%;

z- os juros são devidos a uma taxa de 1% ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º do CTN;

aa- não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa aplicada, conforme determinam os artigos 43 e 61, da Lei nº 9.430/1996;

5. O Sr. ANTONIO PIMENTA MARTINS apresentou impugnação de fls. 1.713/ 1.717 em 03/02/2017 (fl. 1.819), na qual alega:

a- as pessoas físicas e jurídicas possuem personalidade jurídica próprias, com deveres e obrigações independentes;

b- somente os atos de gestão que levaram à insolvência da pessoa jurídica, praticados com infração à lei ou ao contrato social podem levar à responsabilização pessoal do agente, desde que comprovado que o agente agiu com dolo;

c- não houve inadimplemento da pessoa jurídica ou da pessoa física, trata-se de inadimplemento de terceiro. Mesmo que se entendesse o contrário, não se pode apenar os bens dos sócios;

d- não houve a descrição e prova de supostas condutas fraudulentas e dolosas praticadas pelo impugnante, cujo ônus ao Fisco incumbia, POIS a CONSTITUIÇÃO NOS MOLDES ESTABELECIDOS EM LEI DA SCP NÃO INDUZ EM QUALQUER ATO FRAUDULENTO E DOLOSO, até porque todos os atos praticados foram lícitos, transparentes e o fato de se economizar tributo não leva à referida responsabilidade;

e- requer seja afastada a imputação de responsabilidade tributária.

6. O Sr. EVERALDO BARBOZA PEREIRA apresentou impugnação de fls. 1.721/1.725 em 03/02/2017 (fl. 1.819) que passo a sintetizar:

a- as pessoas físicas e jurídicas possuem personalidade jurídica próprias, com deveres e obrigações independentes;

b- somente os atos de gestão que levam à insolvência da pessoa jurídica, praticados com infração à lei ou ao contrato social podem levar à

responsabilização pessoal do agente, desde que comprovado que o agente agiu com dolo;

c- não houve inadimplemento da pessoa jurídica ou da pessoa física, trata-se de inadimplemento de terceiro. Mesmo que se entendesse o contrário, não se pode apenar os bens dos sócios;

d- não houve a descrição e prova de supostas condutas fraudulentas e dolosas praticadas pelo impugnante, cujo ônus ao Fisco incumbia, POIS a CONSTITUIÇÃO NOS MOLDES ESTABELECIDOS EM LEI DA SCP NÃO INDUZ EM QUALQUER ATO FRAUDULENTO E DOLOSO, até porque todos os atos praticados foram lícitos, transparentes e o fato de se economizar tributo não leva à referida responsabilidade;

e- requer seja afastada a imputação de responsabilidade tributária.

É o relatório.

O colegiado de primeira instância proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE FATO. Ao se criar uma nova sociedade sem qualquer aparente propósito negocial, com o intuito exclusivo de diminuir a carga tributária há um inegável prejuízo à sociedade, pois os tributos sonegados deixam de beneficiar a sociedade como um todo.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE FATO. Ao se criar uma nova sociedade sem qualquer aparente propósito negocial, com o intuito exclusivo de diminuir a carga tributária há um inegável prejuízo à sociedade, pois os tributos sonegados deixam de beneficiar a sociedade como um todo.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Irresignada com a decisão a recorrente apresentou recurso voluntário em que repisa as alegações de sua impugnação.

VOTO

Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que dele tomo conhecimento.

Pois bem, passemos aos argumentos, como já se disse, repisados da impugnação.

Num primeiro grupo podemos analisar em seu conjunto as alíneas “a” a “m” tal como colocados no relatório que descreve a impugnação. São os argumentos acerca da licitude da constituição da SCP, sob a égide dos princípios da legalidade e da livre iniciativa, da diferença entre a elisão fiscal (lícita) e a evasão fiscal (ilícita), da ocorrência de planejamento tributário e de sua licitude, da necessidade de demonstração cabal da intenção fraudulenta e que poderíamos agrupar sob o tópico: (i) A SCP, a sua constituição, a inexistência de atividade econômica e deslocamento de receitas.

Em um segundo grupo, podemos ajuntar os argumentos de “n” a “o” em torno do tópico (ii) a base de cálculo das contribuições e as suas exclusões.

Em um terceiro grupo, poderíamos analisar em conjunto os argumentos de “p” a “y” que dizem respeito a (iii) incidência da multa qualificada.

Por fim, em um quarto tópico, analisaremos há a questão dos (iv) acréscimos legais e a sua incidência sobre as multas.

(i) A SCP, a sua constituição, a inexistência de atividade econômica e deslocamento de receitas.

Com suposto fundamento, especialmente, em MARCO AURÉLIO GRECO, mas não só, em seu livro *Planejamento Tributário*, a recorrente afirma o seu direito a organizar livremente, com fulcro na legalidade estrita e no princípio da livre iniciativa, e mesmo da livre concorrência, os seus negócios e de não estaria obrigado a escolher o caminho organizativo que levasse ao maior pagamento de tributos. Enfim, nos dizeres de GRECO, a recorrente estaria na primeira fase do debate acerca do planejamento tributário que, em suma, diz “Liberdade, salvo simulação”.

Ocorre que em primeiro lugar, o próprio GRECO¹ que a questão é saber se os efeitos de determinado planejamento poderão ou não ser oponíveis ao Fisco. Neste sentido, afirma o ilustre professor que não haveria modelos abstratos que, em si mesmos, possam ser ou não

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 104 a 108.

oponíveis ao Fisco. Haverá sempre de ser avaliada a situação concreta, não sendo a liberdade suficiente para se tome como justificada qualquer montagem jurídica, cada situação individual devendo ser submetida a critério de relevância dependendo das circunstâncias que cerquem o caso².

Assim, o autor citado como suporte doutrinário para afirmar a liberdade de auto-organização, submete à crítica o modelo teórico que chamou de primeira fase do debate. E diz³, em apertada síntese, que as coisas (particularmente, os negócios jurídicos) não são aquilo que se quer, mas aquilo que se faz, importa o que se fez e quais os seus efeitos, não importa somente o fato de organizar de tal ou qual forma, mas sim da qualificação jurídica do fato. Em suma, diz o professor GRECO⁴

Não basta afirmar existir o direito de se auto-organizar, cumpre verificar se o seu exercício concreto permaneceu dentro do âmbito protegido pelo ordenamento ou se extrapolou o seu perfil a ponto de configurar abuso de direito.

Em seguida, o festejado autor de *Planejamento Tributário*, depois de sua visão crítica, passa em revista o debate em sua segunda fase, analisando o planejamento desde a ótica da liberdade, salvo patologias, como o abuso de direito (pp. 172 a 216) e fraude à lei e outras figuras (pp. 217 a 252). E por fim, nos conduz à terceira fase do debate, ainda sob a égide da liberdade, mas com capacidade contributiva (pp. 281 a 312).

Ou seja, o que se quer afirmar ao trazer à baila as lições do professor GRECO é que estão longe das pretensões de que com os excertos doutrinários mencionados na peça recursal, estariam amparados pelo direito à auto-organização e seriam, portanto, oponentes ao Fisco, os fatos verificados pela auditoria fiscal levada a cabo pela fiscalização.

Se não, vejamos.

A empresa fiscalizada denominada de TEC-AGRO e mais os seus próprios sócios tornaram-se, respectivamente, sócios ostensivos e sócios ocultos (ou participantes) de uma Sociedade em Conta de Participação (FRONTEIRA SCP).

Tal sociedade teria por objeto social desenvolver e administrar os programas internos de metas e bonificações oferecidas pelos fornecedores, frise-se, da própria TEC-AGRO. Ou seja, a razão para a existência segundo os documentos sociais e o que afirma a própria recorrente, seria administrar e desenvolver os tais programas de metas e bonificações. É de se esperar, que haja algum ganho de gestão em assim se proceder, isto é, retirar uma atividade desenvolvida pela própria TEC-AGRO e segregá-la para o seu mais eficiente e eficaz desenvolvimento.

² Op. Cit., pp. 109 a 114.

³ op. cit. 149 a 154

⁴ op. cit., 166.

CLÁUSULA TERCEIRA: A sociedade tem por objetivo social, desenvolver e administrar os programas internos de atingimento das metas e bonificações oferecidas pelos fornecedores, em especial, MONSANTO DO BRASIL LTDA e BAYER CROPSCIENCE.

Parágrafo Primeiro – Serão rendas da sociedade os valores recebidos pelo sócio ostensivo decorrentes de prêmios e bônus referentes as metas atingidas na realização dos programas elencados no caput.

Supõe-se, portanto, que algum custo ou despesa deveria advir da atividade de administrar e desenvolver os tais programas. Seja uma melhor estrutura para o desenvolvimento e administração dos programas, seja em um método mais adequado à realização de tais atividades.

Entretanto, segundo a fiscalização, esta SCP não existia de fato e, ao invés de objetivar a administração e desenvolvimento de programas de atingimento de metas e bonificações, a única razão, ou ao menos, a razão preponderante, para a sua criação, seria a obtenção de ganhos tributários irregulares. E isso se deu com a transferência de receitas do sócio ostensivo para a FRONTEIRA SCP, o que aliás, vem estampado no próprio contrato social da FRONTEIRA SCP no parágrafo primeiro de sua Cláusula Primeira: *serão rendas da sociedade os valores recebidos pelo sócio ostensivo decorrentes de bônus referentes as metas atingidas na realização dos programas elencados no caput.*

Em razão de tal constatação, a fiscalização procedeu ao lançamento considerando as receitas que supostamente seriam da FRONTEIRA SCP como receitas omitidas por seu sócio ostensivo, a FRONTEIRA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA., a empresa auditada.

A recorrente, entretanto, diz que a constituição da SCP foi lícita, que a sociedade existe de fato e que não houve ilegalidade na conduta da TEC-AGRO, não havendo provas que dessem sustentação ao procedimento fiscal.

Ora, é evidente que a recorrente tem o direito de auto-organizar-se da maneira que julgar adequada, mas não pode, todavia, organizar-se de tal ou qual modo sem que haja causas reais para a pretendida organização. Ou seja, é preciso que o exercício do direito de organizar-se como lhe aprouver não seja abusivo e, ao objetivar principalmente ou tão somente a redução dos tributos a pagar, sem sombra de dúvidas, configurar abuso no exercício de seu direito. Sendo assim, não poderia ser oponível ao Fisco.

Como bem fundamentou o voto condutor do julgamento em primeira instância:

12. O impugnante está certo quando argumenta que com fundamento no princípio da livre iniciativa pode pautar e organizar seus negócios por todos os meios não vedados em lei, com vistas, inclusive, a reduzir a carga tributária e obter maiores lucros.

13. Neste diapasão a criação da FRONTEIRA SCP obedeceu a todas as formalidades legais, fato não negado pela fiscalização, além disso resultou em uma menor carga tributária para os sócios participantes e também para o sócio ostensivo.

14. Entretanto, caso a criação da SCP tenha objetivado única e exclusivamente a diminuição da carga tributária, sem um propósito negocial, não há que se falar em licitude de conduta, afinal, economia de tributos não é objeto social de nenhuma sociedade.

15. Vejamos, se os fatos colhidos pela fiscalização demonstram que a FRONTEIRA SCP praticava atos condizentes com seu objeto social.

16. Consta do Instrumento Particular de Constituição da Sociedade em Conta de Participação (FRONTEIRA SCP), fls. 1.603/1.609, que esta sociedade foi criada no ano de 2008 tendo como sócio ostensivo a empresa TEC-AGRO e sócios participantes os próprios controladores da TEC-AGRO. A seguir transcrevo trechos deste Instrumento, com especial destaque para o objeto social, capital social e tempo de duração:

CLÁUSULA SEGUNDA: O prazo de duração da sociedade é indeterminado e seu exercício social abrange o período de 01 de agosto a 31 de julho.

CLÁUSULA TERCEIRA: A sociedade tem por objetivo social, desenvolver e administrar os programas internos de atingimento das metas e bonificações oferecidas pelos fornecedores, em especial, MONSANTO DO BRASIL LTDA e BAYER CROPSCIENCE.

Parágrafo Primeiro - Serão rendas da sociedade os valores recebidos pelo sócio ostensivo decorrentes de prêmios e bônus referentes as metas atingidas na realização dos programas elencados no caput.

CLÁUSULA QUARTA: O Capital Social, denominado patrimônio especial objeto da conta de participação, nos termos do art. 994, da Lei nº 10.406/02, é de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), dividido em 2.000 (duas mil) quotas, com o valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real), totalmente subscritas, e a serem integralizadas. em moeda corrente do país, até 31 de julho de 2009, entre os quotistas da seguinte forma:

17. De início, chama a atenção que o objetivo da FRONTEIRA SCP seria desenvolver e administrar programas internos de “atingimento” das metas e bonificações oferecidas pelos fornecedores da empresa TEC-AGRO. Esta atividade já era ou deveria estar sendo desenvolvida pela própria TEC-AGRO.

18. Considerando que nos termos do artigo 991 do Código Civil a atividade da SCP é exercida somente pelo sócio ostensivo, nota-se que a empresa TEC-AGRO passou a exercer as mesmas atividades que já lhe cabiam, daí surge uma questão: qual o intuito de se criar uma nova sociedade se a atividade já era desenvolvida pela mesma pessoa jurídica?

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.

19. Para corroborar a idéia de que as atividades da FRONTEIRA SCP eram desenvolvidas somente pela pessoa jurídica e que a SCP não possuía qualquer estrutura para desenvolver suas atividades, destaco informações coletadas pela fiscalização que demonstram que a SCP não possuía funcionários e muito menos custos:

31. Verificamos que a SCP não possui funcionários para realizar a gama de serviços supostamente prestados, e verificamos também que não houve comprovação satisfatória por parte da fiscalizada da existência de custos e despesas inerentes às atividades econômicas da SCP - materiais de escritório, funcionários, contas de água/luz/telefone etc.

20. Neste passo destaco outra irregularidade existente. A obtenção de receitas passa necessariamente pela existência de custos e despesas, assim, em regra devem ser contabilizadas em conjunto, porém, a FRONTEIRA SCP reconhecia somente as receitas ao passo que as despesas eram contabilizadas pela TEC-AGRO:

28. O exame dos registros contábeis das despesas operacionais na SCP, revelou-se praticamente inexistir. Todas as despesas e custos do empreendimento são lançados nas contas da TECAGRO, tais como as despesas com funcionários, manutenção do prédio, energia, água, telefone etc. Os dados a seguir, extraído da contabilidade da SCP, revela a discrepância entre as receitas da SCP com as despesas nela incorridas.

<i>PERÍODO</i>	<i>RECEITA COM BONIFICAÇÕES E COMISSÕES</i>	<i>DESPESA OPERACIONAL</i>
2012	R\$ 3.408.420,00	R\$ 0,00
2013	R\$ 3.801.774,42	R\$ 0,00
2014	R\$ 2.694.278,78	R\$ 0,00

29. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações. **A SCP, sem incorrer de fato em nenhuma despesa (exceto a tributária), obteve, nos períodos de 2012 a 2014, mais de R\$ 9.000.000,00 de Receita com Bonificações e Comissões.**

21. Em assim sendo outra característica da atividade empresarial, o risco do empreendimento, não existe no caso concreto, pois a SCP só reconhece receitas e não gastos. Este fato também não é usual, afinal, em regra, as sociedades buscam reconhecer despesas/custos para em confronto com as receitas reduzir o lucro tributável. A provável explicação para esta conduta foi relatada pela própria fiscalização, a SCP era tributada com base no lucro presumido, ao passo que a sócia ostensiva pelo lucro real. Além disso, a SCP era tributada no regime cumulativo do PIS/Cofins, ou seja, sobre a base de cálculo era aplicada uma

alíquota menor do que no regime não cumulativo, regime no qual o impugnante estava submetido. Por sinal, o impugnante ao se apropriar das despesas poderia calcular créditos não cumulativos.

E mais.

É evidente que se a sociedade empresária TEC-AGRO já desenvolvia a atividade que supostamente deveria ser o objeto social a ser alcançado pela FRONTEIRA SCP e que, por força do disposto no artigo 991 do Código Civil, seria ela a continuar a desenvolvê-la, qual a razão subjacente para a organização tal como se fez, isto é, qual a razão extra tributária para tal opção? Respondo: nenhuma razão que não fosse a redução de tributos.

Neste sentido, outra vez, vale a pena trazer à colação as lições do professor GRECO em seu livro *Planejamento Tributário*. Depois de apresentar as diversas fases do debate, com apresentação crítica das diversas visões sobre o tema, apresenta-nos o que denominou *Operações Preocupantes*⁵. Apresentou tais operações não como aquelas que, necessariamente, estejam contaminadas, mas sim, aquelas que mereceriam especial atenção. Para o caso concreto, são relevantes as seguintes operações: a) operações entre partes relacionadas; b) uso de sociedades, particularmente, sociedades fictícias, c) deslocamento de base tributável.

- a) operações entre partes relacionadas: nestas adverte o professor a necessidade de ter atenção a, ao menos, três situações. A primeira diz com a máxima italiana “com a qual ou sem a qual, tudo permanece tal e qual” (*com la quale o senza quale tutto rimane tal e quale*), diga-se, alterações formais que por ocorrerem dentro do grupo não são substanciais, sendo a única consequência relevante a redução tributária. A segunda envolve operações no interesse do grupo, mas contra o interesse da pessoa jurídica. A terceira diz que as operações entre partes relacionadas devem se realizar tal e qual seria caso se dessem com terceiros⁶.
- b) Uso de sociedades, particularmente sociedades fictícias: elemento relevante em uma pessoa jurídica é a identificação do empreendimento que justifica a sua existência. A simulação pode ser objetiva ou subjetiva, essa última quando a aparência se der mediante atribuição de poderes e deveres a uma pessoa jurídica. Nas sociedades fictícias há sócios, mas a pessoa jurídica é de “papel”, não há empreendimento que a lastreie⁷.
- c) deslocamento de base tributável: relevante considerar o aspecto de deslocar a base tributável para sociedades que se encontrem em situação mais favorável do ponto de vista tributário⁸.

⁵ GRECO, op. cit., pp. 344-363.

⁶ op. cit., p. 349.

⁷ op. cit., pp. 350-355.

⁸ op. cit., pp. 356-357.

Ora, as três operações preocupantes estão presentes no caso concreto. A alteração advinda da reorganização da TEC-AGRO com a criação da SCP é meramente formal, mas a consequência tributária é relevante. Não empreendimento que lastreie a criação da FRONTEIRA SCP, isto é, que a justifique. Houve deslocamento da base tributável, com alteração, portanto, das características essenciais do fato gerador da obrigação principal relativa às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, dado que a base de cálculo foi evidentemente modificada com o deslocamento das receitas para a SCP, configurando fraude à lei tributária.

Em um caso rumoroso e que se tornou conhecido nacionalmente e, mesmo hoje, ainda é objeto de atenção autores, professores, pesquisadores, advogados, auditores fiscais e juízes quando o tema é “planejamento tributário abusivo ou elusivo”, houve a utilização de instrumentos, procedimentos e condutas muito assemelhados àqueles a que deram forma a recorrente e seus sócios. Vejamos um resumo mencionado em NOGUEIRA⁹:

O caso Grendene talvez seja o mais emblemático caso envolvendo segmentação de receita (renda), caso esse em que foram discutidos temas como evasão, propósito negocial, abuso de direito, simulação e fraude, tendo tido desfecho nas áreas administrativa e judicial. Trata-se, a bem da verdade, de um leading case, pois a partir deste julgado, começaram a se traçar limites ao planejamento tributário lícito e o que se pode e o que não pode ser feito quando se busca economia tributária, nas suas mais diversas formas.

A Grendene foi autuada pela fiscalização federal em 1985, relativa à irregularidades detectadas no ano-calendário de 1981.

A fim de que se entenda melhor o caso, a empresa vendia seus produtos diretamente à 08 (oito) empresas coligadas, de propriedade dos diretores da própria Grendene.

A autuação baseou-se no art. 157, § 1º do RIR/80 - Regulamento do Imposto de Renda, onde se alegou subfaturamento de parcela das vendas da Grendene, a qual realocava tal parcela da renda tributável a uma ou mais das oito empresas, de modo a transferir o seu lucro tributável.

A Grendene S/A Calçados e Componentes era tributada pelo lucro real enquanto suas oito coligadas (Alpene, Comerfar, Money, Trio, APN, Nepealex, Silver, Comercial) eram pelo lucro presumido.

A empresa autuada impugnou o lançamento efetuado por meio do recurso nº 89.806 interposto contra a Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS. O recurso foi julgado então pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual proferiu acórdão nº 103-07.260, assim ementado:

⁹ NOGUEIRA. Eliseu Sampaio. O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECORRÊNCIA DO DIREITO AO LIVRE EXERCÍCIO DE QUALQUER ATIVIDADE ECONÔMICA. Dissertação de Mestrado, Fortaleza, 2016. pp. 138-140

IRPJ –TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

O Acórdão nº 103-07.260¹⁰ trouxe as seguintes razões para decidir por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte: a) a existência das oito empresas tinha por única e exclusiva finalidade a de diminuir o lucro tributável da Grendene S/A; b) as empresas comerciais não possuem estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer suas atividades; quatro empresas não possuíam sequer um funcionário, e as restantes tinham um funcionário cada uma; c) há substancial diferença de preço entre as notas fiscais de vendas emitidas pela Grendene para as empresas comerciais recém-criadas e destas oito para os revendedores; d) a Grendene reduzia suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos por meio de repasse dessas mercadorias a preços muito inferiores às oito empresas recém-criadas, sendo que essas últimas venderiam as mercadorias pelo preço supostamente de mercado.

Havendo chegado ao fim a discussão administrativa, a Grendene levou a discussão ao Judiciário. A decisão de primeira instância, da lavra do MM. Juiz Federal Dr. Luiz Dória Furquim, deu razão às conclusões do Fisco e resolveu por acolher, no que pertinente às alegações da autora, tão somente a correção da base de cálculo, para que se fizesse sobre o lucro real. Insatisfeita, a autora interpôs a Apelação Cível de nº 115.478-RS¹¹ que, confirmando a sentença em quase a sua totalidade, apenas a reformou na parte em que permitia fossem compensados eventuais tributos pagos pelas empresas de papel. Trago trechos do Acórdão na Apelação Cível nº 115.478-RS:

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ (Relator): Da decisão recorrida leio o que se me afigura fundamental à apreciação do recurso sub examine (fls. 1066/1068):

«Do acurado exame das provas oriundas do processo administrativo, compulsando-se detidamente o termo de verificação e conclusão fiscal (fls. 25 a 28), a decisão administrativa, notadamente o item 9 (fls. 78/83), o Acórdão da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 749 e fls. 755 usque 775), conferindo-se a cláusula Quinta, bem como as assinaturas de sócios componentes nos contratos sociais das 8 sociedades de responsabilidade limitada e respectivas

¹⁰ O texto integral do Acórdão pode ser consultado no seguinte link:

http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/10307260_110200010548515_198602.pdf

¹¹ Vide o Acórdão integral através do seguinte link:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5564765/mod_resource/content/0/APELA%C3%87%C3%83O%20C%C3%8DVEL%20GRENDENE.pdf

datas de constituição e registro (fls. 795 a 826) tem-se como provados os fatos apontados, pelas autoridades fazendárias, segundo os quais, foram constituídas, de uma só vez, no mesmo dia, pelas mesmas pessoas físicas, que por sua vez são sócios da autora, 8 pessoas jurídicas com o objeto social declarado de «explorar comercialmente por atacado e varejo calçados e outros produtos inerentes ao ramo de manufaturas de plásticos, no mercado nacional, podendo outrossim, operar também com o mesmo objetivo no mercado internacional». Provado ainda que tais sociedades têm os mesmos endereços de departamentos administrativos da própria autora (fl. 26). Provado, ainda, que não havia necessidade de utilização de transporte para o deslocamento de mercadorias produzidas pela autora para as suas intermediárias «atacadistas», mas, tão-somente destas para as compradoras varejistas, pois não é crível que se carregassem furgões para sair da fábrica e dar um passeio pelo quarteirão, entregando-se as mesmas no mesmo endereço de onde saíram só que em salas diferentes dos mesmos prédios.

Provado tudo isto, não resta dúvida de que anormalidade existiu na constituição de pessoa jurídica com a única função de «distribuir mercadorias», recebendo-as por atacado e vendendo-as, também por atacado, a varejistas.

[...]

As sociedades foram registradas direitinho, contabilizaram tudo à perfeição, pagaram ICM religiosamente, enfim, fizeram tudo às claras, como se costuma dizer.

Só que havia um detalhe que se revelou importante sob qualquer ângulo que se encare e que causou prejuízo considerável à Fazenda Pública: é que tais sociedades, em razão de suas características e porte pequeno, estavam enquadradas no regime tributário de apuração de resultados com base no lucro presumido, ao passo que sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

Daí surgir uma diferença, classificada pela Fazenda como omissão de receita e pela autora como transferência de receita, sem omissão, eis que a receita fora realizada pelas oito sociedades satélites. Na fase judicial, louva-se a autora em respostas dadas a seus quesitos pelo perito em laudo assaz detalhado e minucioso.

[...]

«A realidade que tomou vulto nestes autos, através de minucioso levantamento das operações entre as aludidas sociedades e a autora, é de que elas só existem e só se justificam para dar lucro à autora, não têm finalidade própria, não têm objeto social próprio, não têm simulacros de pessoas jurídicas cujas atividades são pré-ordenadas mediante um plano concebido por três sócios da autora, que se revezaram nos quadros daquelas, na faina de proporcionar à autora pelo artificioso confronto de dois regimes tributários, apreciáveis diferenças de

receitas que podem ser consideradas omitidas pela autora, à luz da interpretação econômica dos fatos geradores.

As respostas do laudo não infirmam essa conclusão, porquanto enfatizam meramente o *envoltório jurídico* das operações cuja *finalidade* era acobertar a receita omitida representada pela diferença financeira resultante da justaposição de regimes tributários, privilegiados, de um lado, do lucro real de outro.

Eis um efeito tributário ilícito, não meramente elisivo, conclusão a que se chega inclusive pela via do absurdo que representa o garantir à autora o beneplácito a um procedimento que quebra o princípio da igualdade de tratamento tributário perante a comunidade de contribuintes. Absurdo sem dúvida, pois justamente enfatiza o relator do Acórdão Administrativo,

«... chega a ser grosseira a afronta à legislação que institui o regime simplificado de tributação para as pequenas empresas, permitindo-lhes a opção do lucro presumido. O objetivo de minorar a carga tributária e os encargos administrativos das pequenas empresas, proporcionando-lhes meios de sobrevivência e possibilidade de crescimento, de notório interesse para a

economia nacional, não se coaduna com a adoção de expedientes indefensáveis, consubstanciados na artificiosa criação de mini-empresas, por iniciativa das empresas de porte com intuitos confessados de evasão fiscal.

E a falta de cerimônia foi ao ponto de se criarem 8 (oito) de cambulhada. Se necessário, seriam oitenta, ou oitocentas.» (Fl. 773).

O SR. MINISTRO EDUARDO RIBEIRO: Sr. Presidente, não há dúvida de que a chamada «elisão fiscal», como alguns assim denominam, é lícita e não incide em censura jurídica. O contribuinte pode adequar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a carga tributária. Isto é lícito fazer. No caso, entretanto, houve muito mais do que isto: montou-se uma gigantesca fraude. Oito empresas fingidas, que, na realidade, só existiram no papel, com um único objetivo de diminuir a tributação da empresa.

A empresa-mãe naturalmente vendia para a outra por um preço inferior. Diminuía, por conseguinte, a sua receita, e essas, por seu turno, dividindo por oito, caíam num sistema privilegiado.

Malgrado o brilho dos ilustres patronos do apelante, acompanho o eminente Relator, dando provimento parcial à apelação.

O presente caso guarda relação de incrível semelhança com o caso Grendene: criação de empresa de papel sem lastro em causa real ou autônoma, que não possui estrutura, instalações e tudo o mais necessário ao exercício de suas atividades, inclusive, funcionários; deslocamento de receitas ou realização de receitas na empresa de papel com o único objetivo de beneficiar-se de regime tributário favorecido, isto é, deslocam-se as receitas omitidas na empresa que deveria apurar lucro real para a empresa de papel tributada pelo lucro presumido, ou, o que é

o caso das contribuições, do regime não cumulativo para o regime cumulativo com alíquotas muito menores.

E disso, ao contrário do que diz a recorrente, a fiscalização fez prova.

Assim, diante do que foi exposto, não há como não dar razão à fiscalização, e tampouco a decisão recorrida, que, neste ponto, não merecem reparos.

(ii) a base de cálculo das contribuições e as suas exclusões, os supostos descontos incondicionais

Neste ponto, não merecem reparo as conclusões e as razões para decidir, tanto da fiscalização, quanto da decisão de primeira instância e assumo como minhas tais razões de decidir. Reproduzo:

30. O impugnante afirma que as mercadorias bonificadas, quando constarem na nota fiscal de venda e não dependerem de evento posterior teriam a natureza de descontos incondicionais e deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições.

31. Cumpre fazer uma pequena remissão às leis que criaram os tributos em destaque:

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

Lei nº 10.833/2003

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

32. Nos termos da legislação de regência não integram a base de cálculo do PIS/COFINS, entre outros, os descontos incondicionais.

33. Por seu turno, o conceito de descontos incondicionais pode ser encontrado na IN SRF nº 51, de 1978, a seguir transcrito:

4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

34. Portanto, somente os descontos constantes da nota fiscal de venda de bens e não dependentes de evento futuro podem reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos.

35. Conforme narrado anteriormente são receitas da FRONTEIRA SCP: “os valores recebidos pelo sócio ostensivo decorrentes de prêmios e bônus referentes as metas atingidas na realização dos programas elencados no caput”

36. Ora, as receitas pertencentes à SCP, prêmios e bônus, decorrem de metas atingidas fixadas pelos fornecedores, ou seja, dependem de evento posterior à emissão das notas fiscais, fato que não se coaduna com o conceito de desconto incondicional.

37. Tanto isso é verdade que instado a esclarecer a forma de contabilização destes prêmios e bonificações, assim se pronunciou o contribuinte (fl. 1.667):

1. Explicar como foram mensuradas as receitas com bonificações e comissões obtidas pela Fronteira SCP nos períodos de 2012 a 2014 e apresentar os documentos correspondentes;

Dentro da lícita e transparente constituição da SCP, conforme propósito e esclarecimentos apresentados, assevera que os anos as empresas Bayer e Monsanto realizam uma auditoria, conforme programa de cada fornecedor, somos enquadrados no perfil A, B ou C, que define quanto de prêmio iremos receber no ano.

Portanto, como já esclarecido, a SCP faz a gestão e desenvolvimento de programas internos de metas e bonificações de fornecedores como Monsanto e Bayer e, assim, todos os anos se faz uma auditoria para se avaliar o cumprimento das metas, enquadrando no perfil acima descrito, definindo assim a forma do pagamento das bonificações e comissões, nos termos dos programas de metas.

Esses valores são repassados pelos fornecedores em forma de desconto no pagamento de duplicatas, dessa forma baixamos o valor total que devemos e, a parcela não paga é contabilizada como SCP a Pagar, nesse momento fazemos o registro na Fronteira SCP, reconhecendo a receita e os tributos incidentes sobre ela. Veja o exemplo:

38. Em suma, após a realização de diversos negócios jurídicos, venda e compra de mercadorias, retratados em várias notas fiscais, os fornecedores determinam os prêmios e bonificações a que fazem jus os clientes, em seguida, concedem descontos no pagamento das duplicatas.

39. Conclui-se, sem sombras de dúvidas, que não se trata de desconto incondicional, primeiro porque depende de evento futuro e segundo porque não consta da nota fiscal.

40. Os descontos no pagamento de duplicatas devem ser oferecidos à tributação, no âmbito do PIS/COFINS, afinal são receitas obtidas pela pessoa jurídica e assim constituem fato gerador destes tributos: *“total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”*

41. Importante destacar que estas receitas já eram oferecidas à tributação do PIS/COFINS, pela SCP, porém, no regime cumulativo.

Portanto, voto por não dar provimento ao recurso voluntário quanto a essa questão.

(iii) incidência da multa qualificada.

Outra vez, não merece reparo a decisão recorrida. Embora, a recorrente insista na questão da legalidade na constituição da FRONTEIRA SCP, e em sua liberdade em auto-organizar, seria suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada.

Não nos parece ser a solução adequada. O que deve ser avaliado é se do exercício do direito de auto-organizar-se não resultou ilícito. Como bem adverte o próprio professor GRECO, diversas vezes mencionado pela recorrente, quando se refere às operações preocupantes, dizendo, em relação ao deslocamento da base tributável, que “a depender das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária.”

Em função disso, tomo como minhas as razões decidir da primeira instância que reproduzo:

42. A fiscalização qualificou a multa de ofício, por considerar ter ocorrido a figura da fraude fiscal:

68. Restou provado, conforme descrito neste termo, que a fiscalizada transferiu receitas para a SCP, criada, única e exclusivamente, com o intuito de evitar a tributação mais onerosa na TECAGRO, que está obrigada à forma de tributação do Lucro Real, transferindo a tributação para SCP, tributada pelo Lucro Presumido, forma de tributação mais vantajosa para o sujeito passivo.

69. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados. **Em apertada síntese**, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL ao longo dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 por meio da transferência de receitas para a SCP (sociedade criada somente

“no papel”), e, sorrateiramente, a fiscalizada manteve a seu cargo os custos e despesas vinculados às supostas atividades praticadas pela SCP com o propósito de deduzir o seu Lucro Real.

70. E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

71. Ora, a criação da SCP, levada a efeito pelas pessoas que fazem parte do quadro societário do sujeito passivo, não possuiu uma motivação econômica, e teve como finalidade de possibilitar, unicamente, a redução do montante de impostos. E o dolo da conduta está na vontade do agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

72. O deslocamento de base tributária para a SCP que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso configurou sem dúvida numa fraude. Observa-se que o sujeito passivo praticou uma sequência de atos que conduziu ao pagamento a menor de tributos e, no último ato, houve o retorno desta mesma receita aos sócios na forma disfarçada de distribuição de lucros.

- a) Cria-se formalmente a Fronteira SCP com o capital social de apenas R\$ 2.000,00;
- b) Transfere a receita de bonificações e comissões da TEC-AGRO para Fronteira SCP (deslocamento da base tributável);
- c) Esta mesma receita é tributada na SCP pelo Lucro Presumido (mais benéfico);
- d) Do resultado líquido apurado da SCP é distribuído para o Sr. Antônio, Sr. Everaldo e para a TEC-AGRO na forma de Distribuição de Lucros;

73. Presente o dolo, a modificação da base de cálculo e a redução do montante do tributo a pagar, vemos como plenamente configurada a fraude descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

74. Por todos os motivos expostos, temos indícios convergentes suficientes para formarmos nossa convicção de que houve má-fé das pessoas envolvidas nesta operação societária no sentido de encobrir a ocorrência do fato gerador.

75. Pelos fatos descritos até o momento, devidamente comprovados pela documentação anexada aos autos, levam-nos a concluir que a fiscalizada fraudou a Fazenda Pública, e todos esses eventos relatados foram maquinados pela fiscalizada intencionalmente para ludibriar o fisco, razão pela qual a multa foi qualificada (150%). (g.n.)

43. A pessoa jurídica rechaça a imputação da multa qualificada, alega não ter sido comprovada a existência de ação dolosa, arguiu a complexidade da legislação, falta de regulamentação do artigo 116 do CTN, ausência de tipicidade e pleiteia uma interpretação restritiva da legislação.

44. A penalidade aplicada está calcada no artigo 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(....)

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

45. Já o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 tem a seguinte redação:

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.** (grifei)

46. Os fatos narrados neste voto evidenciam que a empresa autuada participou da criação de uma SCP que não possuía uma existência real, mas apenas formal. Esta SCP não apresentava funcionários, ativos ou mesmo despesas, seus gastos eram reconhecidos pela sócia ostensiva (TEC-AGRO), ao passo que somente as receitas eram reconhecidas pela SCP, fato que resultava em uma tributação menor, visto que a SCP era tributada no regime cumulativo, ao passo que a pessoa jurídica era tributada no regime não cumulativo.

47. O planejamento tributário por si só não resulta em qualificação da penalidade, como bem ressaltou a defesa, contudo, quando se constitui uma SCP somente com o fito de reduzir a carga tributária, sem que haja um propósito negocial, estamos diante de uma ação consciente e deliberada de reduzir de forma indevida a tributação devida, caracterizando a existência de dolo.

48. Este fato se subsume, em tese, à norma legal acima reproduzida: “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”, tendo em vista que as receitas foram tributadas de forma indevida no regime cumulativo, quando o correto seria a tributação no regime não cumulativo.

49. Desta forma, afasta-se qualquer ofensa aos princípios da legalidade ou da tipicidade, no que toca à aplicação da penalidade. Há que se ressaltar que a ausência de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN ou mesmo a complexidade da legislação tributária e a suposta transparência nos atos societários, não afetam a exigência da multa qualificada, pois como já dissemos os fatos narrados se subsumem ao texto legal.

50. Também não se deve aventar a hipótese do artigo 112 do CTN, pois não há qualquer dúvida quanto à capitulação legal, à natureza material do fato, à autoria ou à natureza da penalidade aplicável.

51. A alegação de que as penalidades ofendem aos princípios da razoabilidade e do não confisco não devem ser enfrentadas na esfera administrativa.

[...]

56. Falece competência à autoridade administrativa para apreciar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos, cabendo-lhe apenas observar a legislação em vigor. A apreciação de inconstitucionalidade se acha reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste Poder. Os mecanismos de controle de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, o qual detém, com exclusividade, tal prerrogativa.

57. Por fim, o artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 suscitado pela defesa, refere-se à multa de mora e não à multa de ofício tratada nos autos.

E reforçamos tais razões afirmando que as alterações das características essenciais da obrigação tributária ocorrem em duas vertentes: em uma, altera-se o sujeito passivo, em outra a sua base de cálculo.

É que a obrigação em sentido estrito, como leciona o mestre Pontes de Miranda, “é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação”.

Como toda obrigação, a obrigação tributária tem como elementos essenciais os sujeitos passivo e ativo e o objeto. Entretanto, a sua diferença específica é dada pelo objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária.

Interessa-nos, neste momento, o sujeito passivo que é o devedor da obrigação tributária, responsável pelo cumprimento da prestação, seja a obrigação de dar, fazer ou não fazer. No caso da obrigação tributária, que pode ser acessória ou principal, caberá ao sujeito passivo: sendo principal a obrigação, o dever de pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; sendo acessória, o cumprimento de dever instrumental.

Assim, tomando a regra-matriz de incidência como dotada de hipótese e consequência, ocorrido o fato descrito na hipótese de incidência do tributo, nasce a relação jurídica prescrita no consequente da norma, consistente na obrigação de o sujeito passivo entregar ao Estado certa soma de dinheiro. Em sua maior parte, a imputação da sujeição passiva tributária depende de relações jurídicas decorrentes de atos praticados nos domínios do direito privado, em que é ampla a autonomia e fácil a manipulação das formas dos atos.¹² Alterado o sujeito passivo, por meio da criação de pessoa jurídica que se encontra em situação tributária diversa, torna-se obrigado ao pagamento de tributo a outra, que muitas vezes não satisfaz a condição de capacidade contributiva ou se encontra em situação tributária favorecida, sem que, no entanto, revele-se necessária à consecução dos negócios jurídicos subjacentes.

Deste modo, o deslocamento da sujeição passiva é método de se eximir da responsabilização pelos atos praticados ou de aproveitamento de situação tributária favorecida. Sua caracterização como fraude decorre de disposição legal, pois a ação ou omissão atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma das suas características essenciais, qual seja, o sujeito passivo. É a letra da lei:

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964

[...]

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. “

A intensificação do agir fraudulento como modo de fugir à atuação da regra-matriz de incidência, no caso da ocultação do sujeito passivo, atingindo-a, especialmente, em seu aspecto pessoal, provocou o legislador a editar normas específicas que instrumentalizassem o Fisco no combate a *elusão*¹³ fiscal. A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o Código

¹² TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 421-422.

¹³ “Eludir, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência. *Elusivo* é aquele que tende a escapular, que se mostra arisco, evasivo. [...] cogitamos da ‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de ‘causa’ (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. [...] Evitar a conduta de entregar dinheiro ao Estado pode decorrer tanto de: i) legítima economia de tributos, mediante construção de negócios sujeitos a não-incidência, hipóteses menos onerosas ou isenção, no campo das opções fiscais (elisão); ii) descumprimento direto das obrigações tributárias (evasão); iii) elusão (simulação e fraude à lei), pela efetivação de

Tributário Nacional, para que, introduzindo o parágrafo único em seu artigo 116, constasse atribuição de competência à autoridade administrativa para desconsiderar atos ou fatos jurídicos dissimuladores da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária, *in verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 116.

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. “

Assim, a transferência da sujeição passiva, por intermédio da criação de uma SCP, encontra-se no âmbito de aplicação da norma que se retira do parágrafo único do artigo 116, pois tal prática — transferência da sujeição passiva — tem o condão de encobrir com um véu o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, tornando-o inatingível em caso de autuação pelo fisco, pois promove, como já se disse, a transferência da sujeição passiva a contribuinte diverso daquele realmente relacionado ao fato gerador. Neste sentido, ensina Professor Alberto Xavier¹⁴ (grifamos):

“Na simulação fiscal, o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo. O novo parágrafo único de artigo 116 do CTN pretende descrever a amplitude do fenômeno em matéria fiscal referindo-se à dissimulação da ‘ocorrência do fato gerador do tributo’ ou ‘da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária’.”

Como ensina DE PLÁCIDO E SILVA¹⁵

ilícitos atípicos; ou inadimplência (voluntária ou por insolvência).” Cf. TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 188-191.

¹⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 56.

¹⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro, Forense, v II., p. 502

“INTERPOR vem do latim interpositio, do verbo interponere, que quer dizer por entre, meter de permeio, sem que se afaste do sentido literal de ação de pôr em permeio entre duas coisas ou pessoas, que está na técnica jurídica como: a intervenção de uma pessoa em negócio alheio por ordem de seu dono ou a mandado dele, chamada de interposta pessoa. O mesmo que interposta persona, que é a pessoa que se interpõe, em negócio de outrem, para realizar em substituição da que tinha a incumbência de fazê-lo. É o mesmo que presta nome.”

Então, estamos diante de fraude por alteração de elemento essencial da obrigação tributária, no caso, alteração da sujeição passiva, ou seja, fraude por transferência subjetiva.

Mas não é só.

Outra das características essenciais da obrigação tributária principal, a sua base de cálculo, também foi alterada, ou melhor, erodida. E disso não restam dúvidas, pois, como ensina o festejado professor GRECO, houve deslocamento de base tributável para sociedades que se encontrem em situação mais favorável do ponto de vista tributário

Neste sentido, não merece reparos a aplicação e manutenção da multa qualificada pelos fundamentos lançados pela autoridade fiscal e pelo tribunal de piso, todavia, ela deve ser reduzida de 150% para 100%, devendo ser observado pela Unidade de Origem o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 14.689/2023, por força da regra do art. 106, II, “c”, do CTN.

(iv) acréscimos moratórios e a sua incidência sobre as multas.

Em relação à incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos, bem como a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a recorrente não trouxe nenhum elemento que demonstre a necessidade de não aplicação dos entendimentos sumulados por este tribunal administrativo. No segundo caso, da incidência sobre a multa, o entendimento foi sumulado em 03 de setembro de 2018, posteriormente, à interposição do Recurso Voluntário, ocorrida em 09 de outubro de 2017.

Assim, em relação aos juros moratórios calculados à taxa Selic há as Súmulas CARF nº 4 e nº 108. A primeira diz respeito a incidência de juros moratórios sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, no período de inadimplência, à taxa SELIC. A segunda, especificamente, diz respeito à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício à taxa SELIC.

Assim, por força do disposto no RICARF, em seu artigo 85, inciso VI, deve o julgador observar enunciado de Súmulas do CARF e, portanto, é o caso de aplicação do entendimento sumulado nas mencionadas súmulas CARF. Veja-se:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão nº 103-21239, de 14/05/2003
Acórdão nº 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão nº 105-14173, de 13/08/2003
Acórdão nº 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão nº 202-11760, de 25/01/2000
Acórdão nº 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão nº 201-76699, de 29/01/2003
Acórdão nº 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003
Acórdão nº 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão nº 303-31446, de 16/06/2004
Acórdão nº 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão nº 301-31414, de 13/08/2004

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Portanto, neste tópico não merece ser provido o recurso voluntário e voto por negar-lhe provimento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Celso José Ferreira de Oliveira