



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.727500/2015-48
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.712 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrentes TELLUS S/A INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

DESPESAS SALARIAIS. PRO LABORE. DEDUTIBILIDADE

Desconsideradas despesas de distribuição de lucros (dividendos) para considerá-las como despesas salariais (pro labore), cumpre reconhecer a dedutibilidade das despesas.

TRIBUTOS NÃO PAGOS. DECADÊNCIA

Nos casos de ausência de pagamentos e de fraude e simulação, a contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação desloca-se para o art. 173, I do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

LANÇAMENTO REFLEXO

Por ser reflexo, aplica-se ao lançamento da CSLL as mesmas conclusões referentes ao lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO

A constituição de Sociedades em Conta de Participação com o fim único de economia tributária, sem sua efetivação prática e justificativa negocial, constitui simulação passível de descaracterização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

DIRIGENTES. RESPONSÁVEIS

Somente os membros enquadrados nas disposições do art. 135 podem ser responsabilizados pelo crédito tributário decorrente de atos praticados com infração à lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e no mérito, por voto de qualidade, em manter a exigência de IRPJ e CSLL, com aplicação da multa qualificada e por afastar a alegação de decadência; vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias e José Roberto Adelino da Silva, que cancelavam integralmente o lançamento em face do arquivamento de representação para baixa de ofício por representação de inexistência de fato das empresas Conexão e F&D, apresentado como fato novo pela recorrente; por unanimidade de votos, em dar provimento para decotar da base de cálculo os valores considerados como distribuição de lucros pela empresa Conexão; e quanto aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, por unanimidade de votos, em dar provimento aos recursos dos Srs. Flávio César Pereira Barros, Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues e Valter Moraes de Andrade; e, por voto de qualidade em negar provimento e manter a responsabilidade dos Srs. Marcel Carvalho Campos, Milton Menezes Ferraz, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias e José Roberto Adelino da Silva, que davam provimento. E, por unanimidade de voto em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, José Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão n.º 14-63.807, de 24/01/2017, da 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, exonerando de responsabilidade pelo crédito tributário, Daltro Noronha Barros, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

VALORES CONTESTADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. A suspensão de tributos por interposição de recurso, bem como a contestação de

valores de despesas não escrituradas, impedem sua dedução na apuração de ofício da base de cálculo.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. FRAUDE. Nos casos de ausência de pagamentos e de fraude, a contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação desloca-se para o art. 173, I do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Por ser reflexo, aplica-se ao lançamento da CSLL as mesmas conclusões referentes ao lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

A constituição de Sociedades em Conta de Participação com o fim único de economia tributária, sem sua efetivação prática e justificativa negocial, constitui simulação passível de descaracterização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

DIRIGENTES. RESPONSÁVEIS.

Os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelo crédito tributário decorrente de atos praticados com infração à lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido.

Recurso de ofício

A DRJ, em cumprimento às disposições do art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário, submeteu à apreciação, via recurso de ofício, a exoneração de responsabilidade pelo crédito tributário, **Daltro Noronha Barros**.

Contextualização

A recorrente é sociedade anônima que desenvolve atividades de consultoria, assessoria, planejamento, projetos, representações, comercialização, produção alocação, treinamento, capacitação e desenvolvimento de recursos humanos, desenvolvimento de software, implantação de software, manutenção de software, dentre outras, na área de informática e

telecomunicações; prestação de serviços de atendimento em geral, teleatendimento e telemarketing ativo e receptivo para pesquisa de mercado, televendas, cobrança extrajudicial, call center, contad center, unidade central de atendimento, dentre outras, na área de call center, bem como atividades de consultoria em engenharia e outras atividades relacionadas.

Os Autos de Infração (04/11/2015) exigem o pagamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), neste processo, e PIS/COFINS no Proc. 10166.728841/2015-31, também em julgamento nesta sessão, apurados nos anos-calendário de 2010 e 2011, juros de mora e multa qualificada de 150%.

A lavratura do referido Auto de Infração resultou da conclusão do procedimento fiscal n.º 0110100.2014.00335, mediante o qual a Receita Federal do Brasil (RFB) teria apurado que a estrutura societária em que a recorrente desenvolve suas atividades representaria operações simuladas com a finalidade de obter vantagens tributárias de duas ordens:

- a) segregar receitas visando a permanência da empresa no regime de tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, submetendo-se, via de consequência, seu faturamento ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS e à Cofins; e
- b) remunerar os prestadores de serviços das empresas envolvidas via distribuição de dividendos, isentos do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), ao invés de salários, que se sujeitam ao IRPF e Contribuição Previdenciária.

Contextualizando ainda as questões a serem apreciadas, iniciamos destacando os seguintes trechos do acórdão recorrido e do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

Trata o presente de lançamento de IRPJ, às fls. 4638/4682, CSLL, às fls. 4683/4719, do período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, nos valores de R\$20.540.475,16 e R\$5.339.296,82, respectivamente.

Conforme descrito detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 4720/4816, a autuada Tellus S/A teria formalizado diversas Sociedades em Conta de Participação com outras duas empresas, a Conexão Engenharia e Telecomunicações Ltda. e a F&D Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda., as quais seriam na realidade mera simulação, com os seguintes objetivos:

- a) dividir as receitas e não extrapolar os limites estabelecidos para os contribuintes optantes pelo lucro presumido na apuração do IRPJ e a CSLL possibilitando sua manutenção nesse regime mais benéfico de tributação em detrimento da apuração pelo lucro real;
- b) em razão da permanência na forma de tributação do lucro presumido, devido à fragmentação de receitas via SCP, enquadrar-se no regime de apuração de PIS/Pasep e Cofins no regime cumulativo, de tributação mais benéfica, em comparação com o regime não-cumulativo, mais gravoso, uma vez que a prestação de serviços com larga utilização de mão-de-obra gera poucos créditos para o regime não-cumulativo;
- c) eximir-se do pagamento das contribuições previdenciárias patronal e de terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados que prestaram serviços à empresa, ao dar a tais remunerações a aparência de lucros distribuídos;
- d) em razão desse artifício, o de transformar despesas de remuneração em lucros, eximir-se das obrigações do Imposto de Renda Retido na Fonte; bem como beneficiar

as pessoas físicas envolvidas nas SCPs, os quais declararam, em suas declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas, esses rendimentos como isentos em vez de tributável.

De acordo com o referido Termo de Verificação, a autuada possui como sócios a empresa ESPAÇO ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS S/A, DALTRO NORONHA BARROS e sua esposa, TEREZINHA MARTA PEREIRA BARROS. A ESPAÇO, por sua vez, tem como sócios meeiros DALTRO e TEREZINHA. Estes, portanto, são os controladores exclusivos da Tellus:

ESPAÇO Y ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS S/A*		
CPF do Acionista	Nome do Acionista	% Participação
023.265.581-20	DALTRO NORONHA BARROS	50
055.857.166-20	TEREZINHA MARTA PEREIRA BARROS	50
TELLUS S/A INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES		
CPF/CNPJ do Acionista	Nome do Acionista	% Participação
38.056.040/0001-28	ESPAÇO Y ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS S/A	98,38
023.265.581-20	DALTRO NORONHA BARROS	0,81
055.857.166-20	TEREZINHA MARTA PEREIRA BARROS	0,81

As empresas com as quais a Tellus teria constituído as SCP possuem a seguinte composição societária:

CONEXÃO ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA		
CPF do Sócio Quotista	Nome do Sócio Quotista	% Participação
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	25
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	25
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	25
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	25
F&D CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA		
CPF do Sócio Quotista	Nome do Sócio Quotista	% Participação
000.606.551-19	FLÁVIO CESAR PEREIRA BARROS	99
023.265.581-20	DALTRO NORONHA BARROS	1

Quanto à administração das referidas empresas temos:

ESPAÇO Y ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS S/A*		
CPF	Nome do Administrador	Cargo
000.606.551-19	FLÁVIO CESAR PEREIRA BARROS	Diretor Presidente e Conselheiro
055.857.166-20	TEREZINHA MARTA PEREIRA BARROS	Diretor Vice-Presidente
296.042.141-87	SOLANGE NORONHA BARROS MACHADO	Diretor Administrativo
023.265.581-20	DALTRO NORONHA BARROS	Conselheiro de Administração - Presidente
055.857.166-20	TEREZINHA MARTA PEREIRA BARROS	Conselheiro de Administração - Vice-Presidente
035.919.006-56	MARCO TÚLIO PEREIRA BARROS	Conselheiro de Administração
704.847.161-15	LÍVIA CRISTINA PEREIRA BARROS	Conselheiro de Administração

TELLUS S/A INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES		
CPF	Nome do Administrador	Cargo
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	Diretor
024.889.736-53	MILTON MENEZES FERRAZ	Diretor

CONEXÃO ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA		
CPF	Nome do Administrador	Cargo
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	Diretor
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	Diretor
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	Diretor
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	Diretor

F&D CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA		
CPF	Nome do Administrador	Cargo
000.606.551-19	FLÁVIO CESAR PEREIRA BARROS	Diretor

Além dos administradores relacionados acima, as empresas Espaço e Tellus possuíam procuradores com poderes diversos, tão abrangentes quanto os dos administradores:

ESPAÇO Y ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS S/A*	
CPF	Nome do Procurador
057.294.671-68	ERNANE NORONHA BARROS
024.889.736-53	MILTON MENEZES FERRAZ
000.606.551-19	FLÁVIO CESAR PEREIRA BARROS

TELLUS S/A INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES	
CPF	Nome do Procurador
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE
495.896.106-25	PAULO CÉLIO DE FALEIROS FREITAS

Por fim, a fiscalização identificou ainda o vínculo de emprego ou prestação de serviços entre os envolvidos (sócios e/ou diretores da Conexão e F&D) e as empresas Espaço e Tellus, como segue:

CONEXÃO ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA		
CPF	Nome do Administrador	Vínculo
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	EMPREGADO DA TELLUS
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	EMPREGADO DA TELLUS
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	DIRETOR DA TELLUS
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	EMPREGADO DA TELLUS
F&D CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA		
CPF	Nome do Administrador	Cargo
000.606.551-19	FLÁVIO CESAR PEREIRA BARROS	EMPREGADO DA ESPAÇO, POSTERIORMENTE, DIRETOR PRESIDENTE DA ESPAÇO
023.265.581-20	DALTRO NORONHA BARROS	DIRETOR PRESIDENTE DA ESPAÇO, POSTERIORMENTE, PRESIDENTE DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA ESPAÇO

Sintetizando os quadros acima, é possível identificar o papel de cada pessoa, conforme levantamento do autuante:

1. DALTRO NORONHA BARROS: Sócio (50%) fundador, Diretor Presidente até 07/2010 e Presidente do Conselho de Administração da Espaço, Sócio da Tellus (50%, por quotas próprias e por meio da Espaço), Sócio minoritário da F&D.
2. FLÁVIO CÉSAR PEREIRA BARROS: filho de Daltro e Terezinha, empregado, procurador e posteriormente (07/2010) Diretor Presidente da Espaço (proprietária da Tellus), Sócio majoritário e único Diretor da F&D.
3. CRISTIANO CÉSAR SONEGHET BAIOTTO: Empregado e procurador da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.
4. LUIZ CARLOS RODRIGUES: Empregado e procurador da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.
5. MARCEL CARVALHO CAMPOS: Diretor da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.
6. VALTER MORAIS DE ANDRADE: Empregado e procurador da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.
7. MILTON MENEZES FERRAZ: Procurador da Espaço, Diretor da Tellus.
8. TEREZINHA MARTA PEREIRA BARROS: esposa de Daltro, Sócia (50%) fundadora, Diretora Vice-Presidente e Vice-Presidente do Conselho de Administração da Espaço, Sócia da Tellus (50%, por quotas próprias e por meio da Espaço).

Considerando a participação das pessoas elencadas acima, que contribuíram para a prática de condutas fraudulentas, o autuante incluiu os **sete primeiros como co-responsáveis** pelos créditos exigidos, com base no **art. 135, III** do Código Tributário Nacional, conforme descrito nos demonstrativos de cada auto de infração.

Durante o procedimento fiscal, o Auditor-Fiscal apurou uma série de inconsistências, relatadas minuciosamente no Termo de Verificação, tanto em relação às SCPs quanto às empresas sócias participantes.

Sobre a empresa **Conexão**, concluiu que é uma **empresa apenas de papel**. Ela não preenche os requisitos de uma empresa com existência real, fruto de um

empreendimento, conforme explanado no Capítulo V. EMPRESA, PESSOA JURÍDICA E SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - CONCEITO E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS. Não possui empregados, não desenvolve atividade empresarial, sua sede é uma sala vazia, não desenvolve seu objeto social, possui os mesmos contador e procurador (consultor tributário) da Tellus, seus sócios são trabalhadores da Tellus. Além disso, a Conexão não vivencia os efeitos das SCPs. No contexto, a **Conexão serviu e serve de instrumento para os fins de pejetização e de fragmentação de receitas, por meio de SCPs fictícias. Quanto à F&D, as conclusões foram as mesmas.**

No tocante às SCPs tendo como sócias a Tellus, Conexão e F&D, a fiscalização sintetizou:

- os contratos das SCPs são assinados sistematicamente com erros (endereço, dados de contrato administrativo e de objeto de exploração);
- o objeto das SCPs é a participação da Tellus e da Conexão na execução de todos os serviços e obrigações objeto do contrato firmado originalmente pela Tellus com terceiros, e não a exploração do contrato;
- há desconfiguração do instituto da SCP, já que, em vez de serem temporárias, essas SCPs são permanentes;
- desconfigura-se também esse instituto pelo fato de a Tellus deter as condições técnicas necessárias à execução dos serviços ou produção de bens, além de participar das SCP com todos os recursos (materiais, financeiros, humanos, mercadológicos e administrativos), inclusive com a mão-de-obra das pessoas que dirigem a Conexão e a F&D; por sua vez, a Conexão e a F&D não fazem aportes de capital (recursos), exceto a contribuição da mão-de-obra de seus sócios;
- as estruturas da Conexão e da F&D são insignificantes em comparação com a Tellus e em face da dimensão dos contratos explorados pelas SCPs, que envolvem cifras milionárias;
- o risco da atividade econômica é todo da Tellus, pois a Conexão e a F&D não possuem patrimônio para garantir perdas substanciais;
- as desproporcionalidades de capital, de ativos, de empregados envolvidos, de despesas, de contribuições, de tarefas e de participações nos lucros demonstram a falta de razoabilidade econômica das SCPs;
- não faz sentido econômico a constituição de SCPs, para a Tellus, pois seria prejudicial a ela dividir seus lucros, já que ela detém o nome no mercado, arca com todos os custos, e a F&D e a Conexão ficam, simplesmente, juntas, com metade dos lucros;
- não se estabelecem os papéis ou tarefas de cada sócia nos contratos;
- a F&D foi admitida, nas SCPs, sem qualquer justificativa; não se estipulou o que ela deveria fazer; simplesmente há o ingresso da F&D na sociedade e o reconhecimento formal de que deveria receber 25% dos resultados da Tellus, observando-se ainda que os contratos objeto das SCPs em que a F&D ingressou vinham sendo bem executados e não havia necessidade da inclusão da F&D;

- as empresas não vivenciam os negócios realizados; o que existe por detrás dessa formalidade (SCPs, Conexão e F&D) é uma contratação de prestação de serviços, pela Tellus, com ou sem vínculo empregatício, com a qual se obtém, como resultado desejado, a pejetização e a fragmentação de receitas.
- a Conexão, com o ajuste contábil realizado em 04/11/2011, abriu mão de parcela a que cabia a ela, para F&D, empresa de papel, não registrada junto ao CREA;
- pela Cláusula Quarta - Direção da Sociedade, as sócias deveriam atuar exclusivamente nas atividades internas, entretanto os diretores das sócias participantes executam atividades externas;
- nunca foram constituídos os conselhos, a que se referem a Cláusula Quarta, que teriam a atribuição de estabelecer políticas e diretrizes, solucionar divergências entre sócios, definir poderes, atribuições, vedações e responsabilidades dos executores do empreendimento e aprovar o planejamento e as prestações de contas elaboradas pelo Gerente de Contrato; quem toma essas decisões são os membros da Tellus, remunerados para isso, em suas funções originais, e não os membros das SCPs, fictas;
- as SCPs não existiriam não fosse a existência do objetivo único da economia de tributos, por meio da fragmentação de receitas e da pejetização realizadas.

Resumindo a disparidade entre as participantes das SCPs, o autuante elaborou quadro a seguir:

Comparativo entre sócias das SCPs Tellus, Conexão, F&D, em 31/12/2011

	Tellus	Conexão	F&D
1 - Capital	5.000.000,00	20.000,00	10.000,00
2 - Ativo Imobilizado	5.023.956,52	3.703,05	0
3 - Número de empregados	1.289	0	0
4 - Custos e Despesas totais nas SCPs	76.358.650,60	0	0
5 - Contribuição para SCPs	Todos os recursos envolvidos	0	0
6 - Tarefas desenvolvidas nas SCPs	toda a atividade administrativa e operacional	trabalho dos diretores da Conexão, todos trabalhadores da Tellus	trabalho dos diretores da F&D, sendo um empregado, diretor (posteriormente) e acionista da Espaço e o outro, acionista, diretor e presidente do Conselho de Administração da Espaço (posteriormente), além de acionista da Tellus
7 - Percentual do Lucro nas SCPs (Tellus e Conexão)	75%	25%	-
8 - Percentual do Lucro nas SCPs (Tellus, Conexão e F&D)	50%	25%	25%

Em razão da descaracterização das SCPs para fins tributários, pelas razões expostas, a fiscalização recalculou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real, deduzindo os valores declarados em DCTF e os retidos pelas fontes pagadoras.

Cientificados, os interessados apresentaram as impugnações de fls. 4855/4891 (da empresa) e 5438/5602 (dos co-responsáveis).

As matérias sustentadas em impugnação podem ser sintetizadas nos seguintes tópicos:

- a) possibilidade jurídica em desenvolver as atividades da forma como foram desenvolvidas por meio de sociedades em conta de participação;
- b) existência e regularidade das empresas Conexão e F&D;

- c) utilização exatamente da mesma estrutura quanto às SCPs desde o início de suas atividades, ocasião em que, por um longo período, a receita consolidada de tais sociedades não superava o limite do lucro presumido;
- d) inconsistência da inclusão dos sócios, pessoas físicas, como responsáveis solidários dos débitos exigidos;
- e) erro na base de cálculo utilizada para apuração do imposto e da multa aplicada;
- f) impossibilidade de aplicação da multa qualificada, em face da ausência de dolo, fraude ou simulação; e
- g) decadência do direito de se exigir débito tributário com relação ao ano-calendário 2010.

Não obstante, como visto, a DRJ não acolheu tais argumentos e julgou parcialmente procedente as impugnações, apenas para exonerar Daltro Noronha Barros.

A fiscalizada e os responsáveis foram devidamente intimados do acórdão da DRJ e interuseram recursos voluntários tempestivamente, conforme abaixo:

Recebimento de intimação do acórdão recorrido

Fls. Datas Intimados

5709 - 03/02/2017 - TELLUS S.A. INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES

5721 - 07/02/2017 - CRISTIANO CÉSAR SONEGHET BAIOTTO

5708 - 03/02/2017 - DALTRO NORONHA BARROS

5707 - 03/02/2017 - FLÁVIO CÉSAR PEREIRA BARROS

5711 - 03/02/2017 - LUIZ CARLOS RODRIGUES

5710 - 03/02/2017 - MARCEL CARVALHO CAMPOS

5705 - 03/02/2017 - MILTON MENEZES FERRAZ

5706 - 03/02/2017 - VALTER MORAES DE ANDRADE

Recursos Voluntários - Protocolo de todos: 03/03/2017

Fls. Intimados

5716/5786 - TELLUS S.A. INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES

5787/5857 - CRISTIANO CÉSAR SONEGHET BAIOTTO

5858/5928 - FLÁVIO CÉSAR PEREIRA BARROS

5929/5999 - LUIZ CARLOS RODRIGUES

6000/6070 - MARCEL CARVALHO CAMPOS

6071/6141 - MILTON MENEZES FERRAZ

6142/6212 - VALTER MORAIS DE ANDRADE

Iniciamos pelas razões de recurso da fiscalizada Tellus, a seguir sintetizadas.

A recorrente (Tellus) é atualmente sócia ostensiva de vinte sociedades em conta de participação (SCP). Em nove delas, a empresa CONEXÃO ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (Conexão) figura como sócia participante e nas outras onze, além da Conexão, figura também como sócia participante a empresa F&D CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA. Vale destacar, ainda, que a recorrente é controlada pela sociedade ESPAÇO Y ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS S/A.

Nulidades dos autos de infração

Alega que os autos de infração seriam nulos pelo fato de que, em seu entendimento, haveria erros de cálculo por parte do auditor fiscal; erro de alíquota, erro de base de cálculo. Pede o cancelamento dos autos de infração. Cita as Súmulas STF n.º 346 e 473, e art. 53, Lei n.º 9.784/99, sobre o dever de se cancelar aos autos. Não indicou qual seria de fato o erro.

Dedutibilidade das despesas com pagamentos de *pro labore*

A recorrente reporta-se ao fato de que a fiscalização desconsiderou as operações e a estrutura societária em que a recorrente estava inserida, consolidando toda a receita auferida pelas SCPs nos anos-calendário 2010 e 2011 em nome da recorrente e, via de consequência, aplicando o regime de tributação do lucro real sobre o total destas receitas.

Alega que, ao recalcular os valores devidos - lucro real - para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a fiscalização teria deduzido valores declarados em DCTF e os retidos pelas fontes pagadoras. Sobre esse procedimento a recorrente alega, no entanto, que a mera dedução dos valores declarados em DCTF e dos valores retidos pelas fontes pagadoras revela que a base de cálculo utilizada pela fiscalização para apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real teria sido apurada **incorretamente**, apresentando inconsistências.

A primeira inconsistência teria sido o fato de que a fiscalização, ao atribuir aos dividendos recebidos pelas pessoas físicas a natureza de remuneração a título de *pro labore*, **teria deixado de proceder à dedução das respectivas despesas**, com o pagamento destes "salários" da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro real (R\$ 3.220.636,88, 2010) e R\$ 4.401.214,87, 2011). Sustenta que deveria haver a contrapartida. Também defende que as despesas de PIS e COFINS seriam dedutíveis, mesmo sendo matérias tratadas no outro processo. Apresenta quadros e valores que entende corretos. Por sua vez, a DRJ entendeu que tais despesas não seriam dedutíveis pelo fato de não estarem escrituradas como tal.

Falta de dedução das despesas administrativas

A recorrente também alega que a fiscalização teria desprezado as despesas administrativas incorridas pela recorrente nos períodos fiscalizados. Juntou documentos com o intuito de assim demonstrar. Diz que se tratam de despesas referentes aos recursos consumidos

na atividade operacional da Recorrente. Diz que tais descon siderações indevidas por parte da fiscalização poderia ser arguidas em qualquer fase do processo.

Sociedades em conta de participação. Validade Jurídica. Existência de Fato e de Direito

A recorrente reporta-se à conclusão da fiscalização, ratificada pela DRJ, de que teria havido simulação na constituição das SCPs, pela ausência de razão econômica e da realização de condutas meramente formais em sua estruturação. Resume os fundamentos da fiscalização nos seguintes pontos:

- a) SCPs formadas, ao invés de temporárias, seriam permanentes e perpétuas, o que desconfigura a natureza da SCP;
- b) os sócios participantes contribuiriam apenas com a execução de serviços técnicos, o que não se coaduna com a natureza da SCP;
- c) não teria restado comprovada qual seria a capacidade técnica a ser suprida pelos sócios das empresas participantes das SCPs (Conexão e F&D);
- d) insuficiência dos documentos apresentados pela Recorrente (balanços dos cinco anos consecutivos e DRE dos anos de 2003 a 2009) para demonstrar que o faturamento anual esteve por vários anos abaixo do limite do lucro real;
- e) o benefício tributário teria advindo não somente da suposta fragmentação de receitas, mas também da alegada "pejotização";
- f) a desproporção de porte entre sócia ostensiva (Tellus) e as sócias participantes (Conexão e F&D);
- g) a desproporção na distribuição dos lucros das CPS às suas sócias; e
- h) a desnecessidade do estabelecimento das SCPs para desfrutar da capacidade técnica das pessoas físicas dos sócios das empresas participantes (Conexão e F&D).

Assim, ressalta que a DRJ chegou à seguinte conclusão:

"a absoluta falta de comprovação de contribuição das empresas Conexão e F&D para as SCPs, e as dúvidas quanto à sua existência de fato; concluo por ter sido demonstrado pela fiscalização a falta de propósito negocial e, portanto, a simulação na constituição das SCPs, com o único objetivo de economia ilícita de tributos."

Também destaca a seguinte análise da DRJ:

"183. No caso em questão, há uma desconfiguração do instituto da SCP. Não há aporte de recursos pelas sócias participantes, e as SCPs, em vez de temporárias, são permanentes.

184. Em verdade apesar de constar dos contratos sociais das SCPs que o prazo de duração da SCP é igual ao necessário para cumprimento integral do contrato com o terceiro tomador do serviço, na prática, há a perpetuidade das sociedades em conta participação, pois todo e qualquer contrato que a Tellus vem a assinar, ela formaliza uma nova SCP com os mesmos sócios (Conexão e F&D). Em outras palavras, toda a prestação de serviços da Tellus, sem exceção, é executada por meio de SCPs. Não há uma única prestação de serviço que a Tellus execute por ela própria, pelo menos

formalmente. Assim, as SCPs foram criadas por tempo indeterminado e a elas foi atribuída uma função permanente: execução de todo e qualquer contrato assinado pela Tellus."

Em defesa, a recorrente alega que o Direito Tributário é um ramo do Direito Civil e que não haveria, no Direito Civil, qualquer vedação à criação de SCPs, por tempo indeterminado (arts. 991 a 996 do Código Civil). Alega que teria havido violação ao art. 110, CTN.

Contribuição dos sócios participantes com prestação de serviços técnicos

A recorrente afirmou que a fiscalização também teria infringido o art. 110, CTN, no seguinte ponto:

193. Como vemos, a Conexão e a F&D não aportam qualquer quantia nas SCPs. Percebemos novamente a desconfiguração do instituto da SCP. A Tellus participa das SCPs com todos os recursos (materiais, financeiros, humanos, mercadológicos e administrativos), inclusive com a mão-de-obra das pessoas que, supostamente, dirigem a Conexão e a F&D não fazem aportes de capital (recursos) (...)

Sobre esse ponto, a recorrente alega que esse entendimento não encontra respaldo nas disposições do art. 991, Código Civil. Sustenta que, a contribuição em sociedade poderia ser realizada, por meio de serviços.

Distribuição de lucros

Alega que não haveria óbice jurídico à distribuição desproporcional de lucros pelas SCPs e que a distribuição sempre teria sido realizada, em conformidade com o capital social de cada sócio (art. 1007, Cód. Civil). Defende que a distribuição deve mesmo ser maior para a prestadora de serviços, pelo de ser a responsável pela qualidade dos serviços. Outro valor que não poderia ser considerado como distribuição desproporcional estaria relacionado com o empréstimo concedido à recorrente por Daltro Noronha Barros (fls. 4268, 4285, 4286, 4291 e 4293).

Ausência de empregados

Com relação ao entendimento da fiscalização de que também configuraria indícios de simulação, o fato de não haver empregados nas SCPs, a recorrente alega que não haveria previsão na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) determinando que para a constituição de SCPs seria obrigatória a existência de empregados em sua estrutura.

Diz que as empresas Conexão e F&D seriam sociedades constituídas para o fim de execução de atividades altamente técnicas que envolvem esforço intelectual de seus membros. Por esse motivo, não tinham empregados registrados, pois somente os sócios detinham tais conhecimentos.

Inexistência de simulação. Propósito comercial

Para defender que a estrutura montada não poderia ser considerada como simulação, citou o parecer que contratou para este caso do jurista, Ives Gandra da Silva Martins. Também citou trechos de tal parecer em vários outros itens, inclusive os retro relatados.

Sobre esse tópico, o principal fundamento apresentado foi no sentido de que, não haveria simulação pelo fato de que *"nada foi escondido, nem os efeitos produzidos foram diversos do que se pretendeu"*.

Natureza personalíssima dos serviços prestados

Sobre o entendimento da fiscalização de que a estrutura societária da recorrente seria destituída de razão econômica e que só haveria a vantagem tributária, a recorrente alega que os serviços técnicos personalíssimos prestados pela Conexão e F&D não exigiriam estruturas físicas complexas, no que tange a instalações e equipamentos.

Inexistência de benefícios tributários

Alega que a estrutura, contando com SCPs, teria sido montada há muitos anos e que as empresas nunca teriam atingido o limite máximo que as obrigasse apurar o lucro real. Ressalta que nunca houve a intenção de simulação. Também entende que não há óbice a que permaneça tributando seus rendimentos, com base no lucro presumido. A RFB nunca havia questionado seu modelo de negócio.

Propósito Negocial

Alega que presta serviços para o poder público. Salaria que atende às exigências legais para participar dos certames licitatórios. Reporta-se aos contratos de prestação de serviços técnicos juntados à impugnação e ao recurso voluntário (Contrato celebrado com CEB, 06/03/2008). Com isso, diz que não caberia o entendimento quanto à inexistência de propósito negocial.

Inaplicabilidade da Multa Qualificada de 150%

Defende que sempre agiu de boa-fé. Que nunca houve a intenção de fraudar o Fisco. Sobre o entendimento de que a sua estrutura societária teria como único objetivo a fragmentação de receitas e o disfarce de remunerações pagas a trabalhadores como dividendos e com isso lesar o Erário, mediante fraude cometida pela prática de simulação, a recorrente sustenta que não deve prevalecer pelo fato de que, em seu entendimento, os fatos apontados pela fiscalização, em realidade, não caracterizariam fraude, conluio ou simulação (arts. 71, 72 e 73, CTN). Ressalta que todos os seus passos foram dados com base na legislação tributária e civil, aplicáveis. Diz que a fiscalização não teria indicado um documento sequer que pudesse constituir evidência de fraude. Portanto, não caberia a aplicação da multa qualificada. Cita diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes e do Carf.

Efeito confiscatório da multa qualificada

Alega que a multa qualificada de 150% teria efeito confiscatório, por caracterizar punição por meio da cobrança de tributos. Diz que essa multa não estaria em conformidade com o art. 3º do CTN e que estaria infringindo os acórdãos que cita do STJ e do STF.

Decadência. Ano calendário 2010

Alega que, no caso, deve-se aplicar a regra do art. 150, § 4º, CTN. Portanto, teria decaído o direito de a RFB lançar crédito tributário relativo a 2010.

Solidariedade Passiva

Sócios e Dirigentes responsáveis (art. 135, inc. III, CTN)

Diz que não deveria prevalecer a manutenção dos sócios, pessoas físicas, das sociedades envolvidas, como responsáveis pelos créditos em exigência, pelo fato de que, não seriam diretores ou dirigentes das empresas. Assim, não seria aplicável o art. 135, inc. III, CTN. A DRJ manteve as conclusões da fiscalização de que os sócios são diretores ou dirigentes das SCPs consideradas simuladas, exceto em relação ao sócio Daltro Noronha Barros, como retro citado.

A recorrente sustenta que a fiscalização teria se baseado em indícios completamente abstratos e frágeis para chegar a tal conclusão, além da ausência de atos realizados à revelia da sociedade, o que afastaria de plano eventual responsabilidade pessoal dos indivíduos apontados pela autoridade fiscal.

Vejam-se as seguintes razões da fiscalização:

FLÁVIO CÉSAR PEREIRA DE BARROS

"2. (...) o senhor Flávio César Pereira de Barros, apesar de não ter sido formalmente nomeado diretor da Tellus, tem poder de decisão e gerência dessa empresa.

(...)

7. (...) todas as funções de diretor que o senhor Flávio exercia na F&D, em verdade, ele estava-exercendo essas atividades na própria Tellus, dada a inexistência material das SCPs e da própria F&D. (...)

14. O que se conclui é que o senhor Flávio, na essência, recebeu esse valor, no período objeto do procedimento fiscal, por exercer suas funções de diretor na Tellus, dada a inexistência de fato das SCPs e da F&D, conforme amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, cujo teor melhor detalha as condutas aqui descritas. (...)

19. (...) considerando que o senhor Flávio César Pereira Barros era, mesmo que informalmente, diretor da empresa no período fiscalizado, tendo por conseguinte poder de decisão, fica caracterizado que ele cometeu o ilícito descrito nos referidos dispositivos da Lei nº 4.502/64, implicando na responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN (...)"

MILTON MENEZES FERRAZ

"2. (...) o senhor Milton Menezes Ferraz, diretor da empresa acima identificada, conforme definido pela Assembleia Geral Ordinária, de 18/05/2009 (fls. De 2.181 a 2.183), em conjunto com os demais diretores, manteve, nos anos-calendários de 2010 e 2011, as condutas fraudulentas: (...)

6. (...) considerando que senhor Milton Menezes Ferraz era diretor da empresa no período fiscalizado, tendo por conseguinte poder de decisão, fica caracterizado que ele cometeu o ilícito descrito nos referidos dispositivos da Lei nº 4.502/64. Implicando na responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN (...)"

VALTER MORAIS DE ANDRADE

"2. o senhor Valter Moraes de Andrade, apesar de não ter sido formalmente nomeado diretor da Tellus, tem poderes de diretor dessa empresa. (...)

todas as funções de diretor que o senhor Valter exerceu na Conexão, em verdade, estava-exercendo tais atividades na própria Tellus, dada a inexistência material das SCPs e da própria Conexão. (...)

11. Assim, constata-se que esses procuradores, incluindo-se o senhor Valter, possuem amplos poderes para propor e contratar negócios na área pública e privada, em nome da Tellus, para prestação de serviços da empresa. (...)

Percebe-se que os poderes conferidos aos procuradores da Tellus equivalem, quase na totalidade, aos poderes individuais de diretor.

(...)

20. (...) considerando que o senhor Valter, mesmo que não nominado formalmente diretor, era em verdade diretor da empresa no período fiscalizado, tendo por conseguinte poder de decisão, restando caracterizado que ele cometeu o ilícito descrito nos referidos dispositivos da Lei n.º 4.502/64, implicando na responsabilidade solidária prevista no art 135, III, do CTN (...)"

CRISTIANO CÉSAR SONEGHET BAIOTTO

"2. (...) o senhor Cristiano César Soneghet Baiotto, apesar de não ter sido formalmente nomeado diretor da Tellus, tem poderes de diretor dessa empresa. (...)

7. (...) todas as funções de diretor que o senhor Cristiano exerceu na Conexão, em verdade, estava- exercendo tais atividades na própria Tellus, dada a inexistência material das SCPs e da própria Conexão.

8. Além disso, por sucessivos atos, discriminados acima, o senhor Cristiano foi nomeado procurador da Tellus (...)

15. Percebe-se que os poderes conferidos aos procuradores da Tellus equivalem, quase na totalidade, aos poderes individuais de diretor. (...)"

MARCEL CARVALHO CAMPOS

"6. (...) considerando que senhor Marei Carvalho Campos era diretor da empresa no período fiscalizado, tendo por conseguinte poder de decisão, fica caracterizado que ele cometeu o ilícito descrito nos referidos dispositivos da Lei n.º 4.502/64, implicando na responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN (...)"

LUIZ CARLOS RODRIGUES

"2. (...) o senhor Luiz Carlos Rodrigues, apesar de não ter sido formalmente nomeado diretor da Tellus, tem poderes de diretor dessa empresa.

(...)

8. (...) por sucessivos atos, discriminados acima, o senhor Luiz Carlos foi nomeado procurador da Tellus (...)

11. constata-se que esses procuradores, incluindo-se o senhor Luiz Carlos, possuem amplos poderes para propor e contratar negócios na área pública e privada, em nome da Tellus, para prestação de serviços da empresa (...)

20. considerando que senhor Luiz Carlos, mesmo que não nominado formalmente diretor, era em verdade diretor da empresa no período fiscalizado, tendo por conseguinte poder de decisão, restando caracterizado que ele cometeu o ilícito descrito nos referidos dispositivos da Lei nº 4.502/64, implicando na responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN (...)"

À vista desses apontamentos da fiscalização, a recorrente ressalta que, **em momento algum, teria havido demonstração** específica de que os atos teriam sido **praticados em infração de lei** pelas pessoas físicas responsabilizadas ou infringência ao contrato social previsto no artigo 135, III, do CTN. Em seu entendimento a **fiscalização teria partido apenas de indícios e presunções** gerais e abstratos.

Ressaltou que, **merece reconhecimento** a parte da **decisão** que **admitiu a inaplicabilidade do artigo 135, III**, do Código Tributário Nacional ao **Sr. Daltro Noronha Barros**, afastando o auto de infração em seu nome, tendo em vista que ele não figura como diretor, gerente ou representante da Recorrente, tratando-se apenas de sócio, função diversa daquelas.

Recursos Voluntários dos Responsáveis Pessoas Físicas

Os responsáveis tributários, pessoas físicas (art. 135, inc. I, CTN), interpuseram recursos voluntários, individualmente, todos protocolados, tempestivamente, em 03/03/2017. Como visto, Daltro Noronha Barros, foi exonerado. Assim, os recursos voluntários e seus recorrentes constam das seguintes folhas:

5716/5786 - TELLUS S.A. INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES

5787/5857 - CRISTIANO CÉSAR SONEGHET BAIÔCCO

5858/5928 - FLÁVIO CÉSAR PEREIRA BARROS

5929/5999 - LUIZ CARLOS RODRIGUES

6000/6070 - MARCEL CARVALHO CAMPOS

6071/6141 - MILTON MENEZES FERRAZ

6142/6212 - VALTER MORAIS DE ANDRADE

Observa-se que todos protocolaram recursos idênticos ao recurso apresentado pela fiscalizada, Tellus. Isto é, as mesmas razões relativas às preliminares, mérito e a não responsabilidade dos sujeitos passivos. Dessa forma, em relação a tais recorrentes, reportamos ao relatório retro, cujos pontos específicos serão analisados no voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Os recursos voluntários são tempestivos, os recorrentes estão regularmente representados e as matérias a serem apreciadas são de competência desta Turma. Conheço dos recursos voluntários.

O acórdão recorrido resumiu os pontos em discussão nos seguintes termos:

- a) existência apenas pró-forma das pessoas jurídicas Conexão Engenharia e F&D Consultoria, as quais a fiscalização classificou como "empresas de papel";
- b) fraude na constituição das Sociedades em Conta de Participação (SCPs) entre as referidas empresas e a autuada, Tellus S/A Informática e Telecomunicações, consistente na simulação de tais sociedades apenas com o intuito de fracionar o faturamento da recorrente (permitindo-lhe economia de tributos pela manutenção de suas receitas dentro do limite das empresas passíveis de opção pela sistemática do lucro presumido), bem como o pagamento de empregados por meio de distribuição de lucros nas aludidas empresas (pejotização).

Nesse cenário, exigiu-se IRPJ, CSLL (neste processo), PIS e COFINS (Proc. 10166.728841/2015-31, também em julgamento nesta sessão); e Contribuição Previdenciária (INSS, em outro processo não distribuído para essa Turma), considerando as receitas das SCPs como sendo da autuada (Tellus), em sua totalidade, acrescidos de **multa qualificada de 150%** pela prática de fraude, conluio e sonegação.

Preliminar

Nulidades dos autos de infração

Os recorrentes alegam que os autos de infração seriam nulos pelo fato de que, em seu entendimento, haveria erros de cálculo por parte do auditor fiscal. Alegam erro de alíquota e erro de base de cálculo. Pede o cancelamento dos autos de infração. Cita as Súmulas STF nº 346 e 473, e art. 53, Lei nº 9.784/99, sobre o dever de se cancelar aos autos.

Observa-se, neste caso, que não há como apreciar tais alegações, em preliminar. Não vemos como acolher o pedido de nulidade, fundado em erro de cálculos e erros de alíquotas, sem se adentrar ao mérito das questões que envolvem o processo. Como saber se o cálculo correto dos tributos devidos está correto, com base no lucro presumido (IRPJ e CSLL) e se está correto o cálculo da não cumulatividade (PIS e COFINS), como pretende a recorrente, sem se verificar os fundamentos da fiscalização e do acórdão recorrido, quanto à fragmentação de receita, estruturação societária simulada, pagamentos de dividendos, quando seriam salários etc.

Dessa forma, adentra-se ao mérito para ao final apreciar-se a preliminar de nulidade do auto de infração.

Das Empresas Conexão Engenharia e Telecomunicações Ltda. e F&D Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda.

Com relação a tais Sociedades em Conta de Participação (SCPs), o acórdão recorrido destaca os seguintes motivos de fato e fundamentos registrados pela fiscalização:

Conexão Eng. e Telecom. Ltda. - Não possui empregados, não desenvolve atividade empresarial, sua sede é uma sala vazia, não desenvolve seu objeto social, possui os mesmos contador e procurador (consultor tributário) da Tellus, seus sócios são trabalhadores da Tellus. (fl. 4870)

F&D Consultoria e Ass. Empr. Ltda. - Não possui empregados, não desenvolve atividade empresarial, sua sede é uma sala da Espaço, ocupada por pessoas que não são da F&D, não desenvolve seu objeto social, possui os mesmos contador e procurador (e consultor tributário) da Tellus, e seus diretores trabalharam efetivamente para a Tellus. (fl. 4790)

Por sua vez, os recorrentes sustentam que "exercem suas atividades com maciça aplicação de tecnologia" e não necessita de empregados e de instalações físicas.

Sobre esses pontos, o acórdão recorrido destaca que, de fato, existência de instalação física e funcionários não é uma obrigação para uma empresa. Hoje em dia existem inclusive as chamadas "empresas de caixa postal", mas que não é usual, isso não pode ser negado. Mais incomum ainda é o fato de uma empresa (a Conexão) prestar serviços exclusivamente a outra (a Tellus), ao menos no período fiscalizado de 2010 e 2011), os quais não podem ser comprovados além da apresentação de notas fiscais - não existem contratos, sob a alegação de serem "serviços eventuais" e apesar de se tratarem de consultoria e assessoria, "não foram emitidos pareceres ou relatórios". Prossegue, ainda, com os seguintes apontamentos:

Quanto à alegada constituição da Conexão em outubro de 2000 ("muito antes da formação das parcerias de negócios com a Tellus"), é de se observar que as notas fiscais apresentadas para comprovar seu regular funcionamento, referem-se ao período de maio de 2001 a novembro de 2005, e não ao período objeto de fiscalização, o que não afasta a constatação de prestação exclusiva de serviços à impugnante nos anos de 2010 e 2011. Outra característica das notas fiscais é que, apesar de não configurar a mesma prestação exclusiva, desde 2003 existiram pagamentos referentes a "prestação de serviços de consultoria e assessoramento" para a Espaço Y Engenharia Empreendimentos S/A, sócia proprietária da Tellus (98,38% das cotas). Verifica-se ainda que, das 57 notas fiscais apresentadas, apenas as emitidas em favor da Espaço Y Engenharia (15 notas fiscais) referiam-se a "prestação de serviços de consultoria e assessoramento"; as demais, para outros clientes, normalmente especificavam os serviços prestados e envolviam fornecimento de mão de obra e material. Portanto, desde 2003 a Conexão recebia da Espaço (dona da Tellus S/A) pelo mesmo tipo de "prestação de serviços".

No tocante à existência de sócios da Conexão que também eram empregados da Tellus, a justificativa da impugnante não procede. Primeiro, porque se de fato "os contratos de trabalho com os sócios da Conexão visaram atender unicamente a esse fim [de atender à condição imposta por editais e cartas convites em licitações], pois os mesmos nunca cogitaram atuar como empregados (...)", as partes envolvidas teriam cometido fraude em licitações, o que não parece ser o caso. Não pode a impugnante pretender apresentá-los como empregados seus, com contrato de trabalho

e cadastro na Previdência Social (conforme GFIPs constantes dos autos), perante Órgãos Públicos em processos concorrenciais, e depois afirmar à Receita Federal que essa não era a realidade.

Como declarado pelo Diretor da Tellus, Marcel Carvalho (também sócio da Conexão), as SCPs teriam se iniciado por volta de 2004 ou 2005. No entanto, ao menos um dos sócios da Conexão, Luiz Carlos Rodrigues, consta como empregado da Tellus com data de admissão anterior a tal época, em 02/10/2000 (GFIP de fl. 1179), data para a qual não restou comprovada qualquer relação entre as duas empresas. De se observar que os demais sócios da Conexão, Cristiano César e Valter Moraes, teriam sido admitidos como empregados em 01/08/2005 e 01/04/2005 (GFIP à fl. 1177), respectivamente, para todos os efeitos de fato e de direito, como explanado anteriormente. As declarações do Diretor Marcel Carvalho descreveram ainda as funções dos sócios da Conexão como empregados da Tellus. Portanto, o vínculo empregatício entre os sócios da Conexão e a Tellus são irrefutáveis.

Sobre a localização da F&D, chama a atenção tratar-se de uma pequena sala alugada da Espaço Y Engenharia (proprietária da Tellus e de propriedade de Daltro e sua esposa), em um Bloco inteiramente ocupado pela Espaço, sendo que, apesar de não possuir empregados, na referida sala a fiscalização encontrou outras pessoas, que não o sócio-diretor (Flávio) e o outro sócio (Daltro). Ou seja, parece de fato um endereço pró-forma, como de resto também a sede da Conexão: pequena sala compartilhada com outra empresa, que visitada por duas vezes em horário comercial, estava vazia, corroborando a declaração do Diretor Marcel (ao ser perguntado sobre o local físico de trabalho dos sócios da Conexão, respondeu: fisicamente, todos trabalham no espaço da Tellus).

A falta de registro da F&D no CREA, como explicado pelo autuante, apesar de representar uma irregularidade frente à legislação vigente, considerando seu objeto social, não tem grande relevância, senão para demonstrar que grande parte das atividades para as quais foi criada (conforme CLÁUSULA TERCERIA de seu contrato social), ligadas aos serviços de engenharia, nunca teriam sido desenvolvidas, ao menos nos termos da lei.

Tentando explicar a sistemática de distribuição de lucros pela F&D aos seus sócios, Flávio (99% da empresa) e Daltro (1%), a impugnante produziu um confuso arrazoado, verdadeiro emaranhado do qual participariam a própria F&D e seus sócios (Flávio e Daltro), a Espaço Y Engenharia (da qual Daltro é sócio com 50% das cotas) e terceiros, envolvendo a compra de um imóvel, pagamentos a quatro destinatários, empréstimo, quitação três anos mais tarde, com juros, utilizando de parte da distribuição de lucros da Espaço Y Engenharia (para o sócio Daltro) por transferência direta à F&D e, por fim, transferência da conta de Daltro para Flávio, a título de distribuição de lucros da F&D. Em síntese, uma demonstração inequívoca da confusão patrimonial entre as empresas e sócios envolvidos, indicando também a duvidosa individualidade de cada pessoa jurídica.

Para justificar a disparidade na distribuição dos lucros de 2010 para os sócios da F&D, em que foi constatada a atribuição de R\$ 783.000,00 para o sócio minoritário (Daltro, detentor de 1%) e ZERO para o sócio majoritário (Flávio, detentor de 99%), a impugnante se limitou a dizer que "simplesmente um sócio não reivindicou seu direito ao crédito". É de se convir que é mais um elemento *sui generis* da referida empresa.

A despeito das demais alegações, a impugnante conseguiu demonstrar, com as notas fiscais de aquisição de equipamentos e materiais, bem como contratação de diversos serviços, que a alegação de ter a F&D realizado a reforma em imóvel alugado a terceiros é plausível. No entanto, as referidas notas são dos anos de 2013 e 2014, e não se prestam para comprovar atividades nos anos objeto da fiscalização, 2010/2011.

Das atividades possíveis à F&D, foi feita prova tão somente da sublocação de um imóvel (o mesmo do parágrafo anterior) para a empresa Cobra Tecnologia S/A, imóvel este objeto de anterior sublocação perante a Fundação Universa. Porém, o contrato de sublocação com a Universa foi realizado em 2012, e a subsequente locação para a Cobra se deu em 10/04/2013. É de se notar que tal "atividade", além de não ser precisamente uma das suas atividades econômicas ("Aluguel de imóveis próprios"), por referir-se à sublocação de imóvel de terceiros, foi realizada somente em 2013, quando, repita-se, a fiscalização refere-se a 2010/2011.

Em síntese, no que diz respeito à Conexão e à F&D, a impugnante procurou provar sua existência, para além da constituição formal. No entanto, em oposição a uma série de indícios apontados pela fiscalização, apresentou documentos que provam apenas sua constituição formal, e alguma atividade em período bastante anterior ao fiscalizado (no caso da Conexão apenas) ou posterior a ele (no caso da F&D), ainda assim de forma totalmente insuficiente.

De qualquer forma, mesmo se considerarmos que tais Pessoas Jurídicas, formalmente constituídas, também eram existentes de fato e praticavam suas atividades regularmente, o cerne do presente são as Sociedades em Conta de Participação formalizadas entre a impugnante e as empresas Conexão e F&D, o que se passa a apreciar.

Das Sociedades em Conta de Participação

O ordenamento jurídico brasileiro não repugna o planejamento tributário lícito, a chamada elisão fiscal. Por outro lado, combate-se com veemência a evasão fiscal, esta, ancorada em procedimentos ilícitos como a sonegação, a fraude e a simulação.

Nesse passo, oportunas as lições de MARY ELBE QUEIROZ in "O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, A Fraude e a Simulação.", estudo de pós-doutoramento publicado no livro Novos Horizontes da Tributação, Um Diálogo Luso Brasileiro, p. 359, *verbis*:

Não se encontram alcançados pelo conceito de planejamento tributário os comportamentos que tenham na sua configuração qualquer nota ou elemento que revele artifício, manobra ou subterfúgio que resultem na manipulação de negócios ou mesmo que, apesar de revestidos de aparência lícita, no seu âmago contenham intenções comprovadas de fraudar, evitar ou disfarçar a ocorrência do verdadeiro fato gerador e o nascimento da obrigação tributária.

Significa dizer que o ordenamento jurídico vigente não nega ao contribuinte o direito de auto organizar suas atividades. Por certo, tal direito existe; contudo, não é ilimitado sob o escudo do princípio da legalidade ou tipicidade fechada, havendo de ser mitigado pelos princípios da capacidade contributiva e isonomia, sem se olvidar da solidariedade social a ser observada na hodierna concepção de Estado.

HERMES MARCELO HUCK, in "Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997", p.328/329 e 331, ao abordar a

liberdade do contribuinte organizar suas atividades, em contraponto à simulação e ao abuso de direito, assim se posiciona:

Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. (g.n)

.. uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática. (g.n)

Nesse ponto, é da maior utilidade a análise do business purpose test do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito.

(...) Países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e Alemanha editaram normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo à tributação. Nem abuso de direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é a resposta moderna que oferece o direito comparado. "

Ainda sobre o tema do planejamento tributário, assim se posiciona MARCO AURÉLIO GRECO, in Planejamento Tributário, 2011, p.319/320, *ipsis literis*:

(...) mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva. A capacidade contributiva assume tal relevância por ser princípio constitucional consagrado no § 1º do art. 145 da CF/88, constatação a partir da qual nasce a importante discussão quanto à sua eficácia jurídica e à identificação dos seus destinatários. Como princípio constitucional, consagra uma diretriz positiva a ser seguida, um valor - tal como os demais previstos na CF/88 - perseguido pelo ordenamento e do qual as normas e regras são instrumentos operacionais de aplicação.

(...) daí o debate sobre planejamento tributário dever, ao mesmo tempo, considerar e conjugar tanto o valor liberdade quanto o valor solidariedade social que dá suporte à capacidade contributiva...

Nesse sentido, igualmente as palavras do I. IVES GANDRA MARTINS DA SILVA e PAULO LUCENA MENEZES, in Elisão Fiscal, publicado em Doutrinas

Essenciais de Direito Tributário, Revista dos Tribunais, Volume VI, 2011, p. 350/351:

No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal. Para tanto, as autoridades fazendárias podem efetuar o lançamento ou a revisão de ofício (art. 149, VII, do CTN), sem observar o prazo decadencial fixado para as hipóteses de lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).

Portanto, não há de se cogitar, no entendimento da melhor doutrina, de proteção pelo ordenamento jurídico a condutas meramente formais do contribuinte, desprovidas de conteúdo, de motivo/finalidade, praticadas com o inequívoco intuito de obter exclusiva vantagem tributária (de eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributo), ou seja, sem nenhum motivo extra tributário.

Segundo a autoridade lançadora, a constituição das SCPs consiste de operação intra-grupo, destituída de razão econômica, configurando negócio jurídico simulado, praticado com o fim exclusivo de economia de tributos, face ao regime mais benéfico a que se submetem as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido (regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins).

Nos negócios jurídicos em que presente a simulação, raramente existirão provas documentais (diretas), pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto simulatório que, todavia, pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência de licitude ao negócio.

Sobre o assunto, Heleno Torres (in Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária) ensina:

A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação.

Em tais casos, encontra-se pacificado na melhor doutrina e jurisprudência que a prova indiciária é válida na apuração de irregularidades tributárias, em especial, nos casos de dolo, fraude e simulação, casos estes em que a prova direta dificilmente é encontrada. Nesse sentido, oportunas as lições de MARIA RITA FERRAGUT, in Presunções no Direito Tributário, 2005, pp. 193/194:

Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não

relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade de o fato corresponder à realidade sensível. "

*A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante **dolo, fraude, simulação e má-fé** em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.*

Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.

*A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, **como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.***

Por fim, releva salientar que a jurisprudência administrativa é firme no sentido das premissas expostas, conforme ementas de acórdãos abaixo transcritas:

***SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO** - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.*

1º CC./4a Câmara /ACÓRDÃO 104-21.498 em 23.03.2006. Publicado no DOU: 06.09.2007.

***PAF - PROVA INDICIARIA** - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador. **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado.*

1º CC. /7a Câmara/ACÓRDÃO 107-08.326 em 09.11.2005. Publicado no DOU em: 08.05.2006.

***SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.** A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. Estes precisam apontar para a presença dos elementos característicos da simulação: um motivo ou benefício para as partes; a ligação entre as partes; e a falta de execução material do contrato ou negócio.*

CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / 3a Câmara / Acórdão n.º 2301-002.915, Sessão em 21/06/2012

Pelo exposto, **é possível concluir** que, no caso, **não se trata de analisar aspectos formais** que envolvem a criação das SCPs, as empresas Conexão e F&D, e suas relações com a fiscalizada. Mas, cumpre verificar **quais foram as consequências tributárias de tais arranjos**.

É evidente que, para se chegar a tal ponto, não há como não se passar pela real **intenção** das partes, tendo em vista que **não se verificou, em essência, fundamentos econômicos ou propósito negocial**. Os fatos e os fundamentos colhidos pela fiscalização demonstram, cabalmente, que **não houve**, nem de fato, nem de direito, **intenção econômica ou financeira**, mas tão somente o objetivo de reduzir tributos, mediante a fragmentação de receitas, visando a tributação pelo lucro presumido (IRPJ e CSLL) e não cumulatividade do PIS/COFINS, objeto do outro referido processo.

O acórdão recorrido ainda prossegue em sua análise **em busca da certeza** quanto à existência, ou não, de **propósito negocial**. Veja-se.

Amparado em tais conclusões, é de se analisar se de fato existiu propósito negocial a justificar a constituição das SCPs, se tal constituição se deu de fato, ou se tudo não passou de mero arranjo formal com o intuito de economia tributária.

Das constatações e imputações elencadas pelo autuante e listadas no relatório, relativas às SCPs, a impugnante limitou-se a contestar a interpretação segunda a qual o sócio participante (não ostensivo) de uma SCP deveria aportar recursos "em espécie ou em bens". Para tanto, argumentou que no caso dos autos, "a contribuição das sócias participantes, na formação daquele patrimônio [patrimônio especial, das SCPs] é a capacidade técnica exigida nos contratos e suprida por seus sócios".

Tal argumentação é falha em dois pontos. Primeiramente, não restou comprovada qual seria a "capacidade técnica" a ser suprida pelos sócios das participantes (Conexão e F&D), tendo sido mencionados conceitos vagos como "know how", conhecimento, experiência, novas tecnologias", sem qualquer prova concreta. Depois, mesmo que tal capacidade técnica fosse o capital das sócias participantes, qual seria a necessidade de se obtê-la por meio de SCPs, considerando que os sócios da Conexão e F&D são também empregados da impugnante? Relembrando a relação de emprego dos sócios da Conexão e F&D com a Tellus, fica evidenciada a desnecessidade da constituição das SCPs com tal objetivo:

FLÁVIO CÉSAR PEREIRA BARROS: filho de Daltro e Terezinha, empregado, procurador e posteriormente (07/2010) Diretor Presidente da Espaço (proprietária da Tellus), Sócio Majoritário e único Diretor da F&D.

CRISTIANO CÉSAR SONEGHET BAIOTTO: Empregado e procurador da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.

LUIZ CARLOS RODRIGUES: Empregado e procurador da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.

MARCEL CARVALHO CAMPOS: Diretor da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.

VALTER MORAIS DE ANDRADE: Empregado e procurador da Tellus, Sócio e Diretor da Conexão.

Portanto, a alegação da interessada não se sustenta.

Sobre a intenção de fragmentação das receitas com as SCPs, a impugnante argumentou ser inexistente, uma vez que "os balanços (...) de cinco anos consecutivos (...) desde a primeira SCP, comprovariam que os faturamentos anuais já estavam aquém do limite permitido para o lucro presumido." No entanto, os Demonstrativos de Resultado do Exercício (DRE) dos anos de 2003 a 2009, publicados na imprensa e anexados à impugnação, não são suficientes para provar tal alegação, pois tais valores foram declarados espontaneamente pela empresa, não constando que tenham sido objeto de auditoria e conferência com a documentação contábil e fiscal. Ademais, o DRE de 2009, ano de referência para a adoção do lucro presumido para 2010 (primeiro ano objeto do lançamento), aponta uma Receita Operacional Bruta de SCP de mais de R\$ 57 milhões, enquanto o limite para tal sistemática de apuração do IRPJ era de R\$ 48 milhões. Assim, descaracterizadas as SCPs, ao menos a partir de 2010 a impugnante não mais poderia ter optado pelo lucro presumido.

Há que se observar ainda, quanto à intenção das SCPs, que o benefício tributário obtido não foi decorrente apenas da adoção da sistemática do lucro presumido, possibilitando ainda à impugnante (conforme tratado no Termo de Verificação Fiscal e reproduzido no relatório acima):

- a) eximir-se do pagamento das contribuições previdenciárias patronal e de terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados que prestaram serviços à empresa, ao dar a tais remunerações a aparência de lucros distribuídos;
- b) em razão desse artifício, o de transformar despesas de remuneração em lucros, eximir-se das obrigações do Imposto de Renda Retido na Fonte; bem como beneficiar as pessoas físicas envolvidas nas SCPs, os quais declararam, em suas declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas, esses rendimentos como isentos em vez de tributável.

Com relação ao "Termo de Declaração", produzido a partir dos questionamentos ao Sr. Marcel Carvalho Campos, não restou caracterizada qualquer violação por parte da fiscalização. O que houve foi a apresentação de uma série de questões sobre o funcionamento geral das empresas envolvidas nas SCPs, bem como sobre a participação dos seus sócios e empregados no cotidiano das mesmas. As respostas produzidas apenas confirmaram algumas constatações feitas por meio de documentos, contratos sociais e cadastros junto à Previdência Social, evidenciando que os sócios das empresas Conexão e F&D são, na realidade, empregados ou dirigentes da Tellus.

Pelo exposto, compartilho do entendimento da DRJ de que, considerando o conjunto de indícios coletados pela fiscalização, em especial:

- a) a desproporção entre o porte da empresa impugnante (Tellus) e as sócias participantes (seja em capital, ativo imobilizado, empregados, custos assumidos nas SCPs), conforme quadro que consta do relatório;
- b) a divisão de lucros nas SCPs, completamente incompatível com o porte e emprego de recursos das três empresas (Tellus, Conexão e F&D);
- c) a desnecessidade de estabelecimento de SCPs para desfrutar da capacidade técnica das pessoas físicas dos sócios das empresas participantes (Conexão e F&D), que são todos empregados e/ou dirigentes da impugnante;

d) a absoluta falta de comprovação de contribuição das empresas Conexão e F&D para as SCPs, e as dúvidas quanto à sua existência de fato;

é de se concluir que está demonstrado pela fiscalização a falta de propósito negocial e, portanto, a **simulação na constituição das SCPs** (“empresas de papel”), com o único objetivo de economia ilícita de tributos.

Dedutibilidade das despesas com pagamentos de *pro labore*

Diante da desconsideração pela fiscalização das operações em questão e da estrutura societária em que a recorrente estava inserida, que resultou na consolidação na empresa fiscalizada de toda a receita auferida pelas SCPs, nos anos-calendário 2010 e 2011, em nome da recorrente e, via de consequência, na aplicação do regime de tributação do lucro real sobre o total destas receitas, **a recorrente sustenta que**, a mera dedução dos valores declarados em DCTF e dos valores retidos pelas fontes pagadoras revela que a base de cálculo utilizada pela fiscalização para apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real **teria sido apurada incorretamente, apresentando inconsistências.**

A **primeira inconsistência** teria sido o fato de que a fiscalização, ao atribuir aos dividendos recebidos pelas pessoas físicas a natureza de remuneração a título de *pro labore*, **teria deixado de proceder à dedução das respectivas despesas**, com o pagamento destes “salários” da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro real (R\$3.220.636,88, 2010) e R\$ 4.401.214,87, 2011). Sustenta que **deveria haver a contrapartida**. Também defende que as **despesas de PIS e COFINS seriam dedutíveis**, mesmo sendo matérias tratadas no outro processo. **Apresenta quadros e valores que entende corretos**. Por sua vez, a DRJ entendeu que tais despesas não seriam dedutíveis pelo fato de não estarem escrituradas como tal.

Até a sessão de julgamento, este conselheiro relator **havia conduzido seu voto no sentido de manter o entendimento** do acórdão recorrido. **Não obstante, após a apresentação do Voto Vista** do Conselheiro, Gustavo Guimarães da Fonseca e dos debates, **revisei minhas conclusões e passei a adotar os seus fundamentos, a seguir transcritos:**

(...) a existência ou não de um proveito econômico a justificar as operações ou estruturas negociais e societárias é, a toda monta, irrelevante, seja pela falta de regulamentação das disposições do art. 116, parágrafo único, do CTN, seja porque, enquanto não internalizada pelo ordenamento os elementos afeitos à outros sistemas sociais (e, portanto, não traduzidos para o código linguístico próprio do sistema jurídico), não pode, e não deve, nortear a interpretação da lei ou dos fatos, pena de contaminar o próprio direito.

(...) um dos fundamentos utilizados pela própria Autoridade Lançadora para desvelar a operação/estruturação fictícia foi de que, em verdade, **os sócios da Conexão seriam empregados da recorrente**. Ao final do tópico X do relato fiscal, a D. Auditoria, inclusive, cuida de consignar a seguinte ponderação:

287. Esclarecemos que a simulação perpetrada também causa prejuízo ao fisco, relativamente ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, visto que os trabalhadores beneficiados com o esquema se evadem da tributação devida ao transformarem, artificialmente, seus rendimentos tributáveis em rendimentos isentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10). Tais infrações das pessoas físicas não serão regularizadas em decorrência

deste procedimento fiscal, entretanto serão objeto de representação à equipe de seleção de contribuintes, para a abertura das fiscalizações pertinentes.

(...) dentre os efeitos da identificação de negócios simulados, ganha relevo a necessidade de se estabelecer os efeitos tributários incidentes sobre o negócio subjacente que, no caso vertente, seria, justamente, a **relação de emprego havida pelos sócios da Conexão e a Tellus** e, assim, o desvirtuamento da natureza das importâncias por eles percebidas (distribuição de lucros x verbas salariais).

Se se entende, no caso, que os valores recebidos pelos Srs. Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues, Marcel Carvalho Campos e Valter Moraes de Andrade seriam, realmente, **vencimentos salariais, e não lucros distribuídos por empresas criadas ficticiamente**, os resultados percebidos por tais empresas devem ser somados, como devidamente foi feito, aos resultados da Tellus; todavia, **a desconsideração em questão não pode ser parcial! Para obter os resultados anteriormente mencionados, incorreu-se em custos**; e, tal como apontado no TVF, o investimento realizado pela Conexão nas SCPs foi, exatamente, **o emprego, exclusivo, de mão-de-obra**, veja-se:

194. Ainda, fazemos observações sobre a única “contribuição” das sócias participantes, que é a mão-de-obra relativa a aos seus diretores (“arregimentada” por meio de SCP - “elementos técnicos altamente especializados”). Como demonstrado no tópico - *Dos sócios das SCPs e dos vínculos entre administradores, empregados, sócios e procuradores dos participantes das SCPs*, os diretores da Conexão e da F&D ou são trabalhadores da Tellus ou da empresa que controla a Tellus (Espaço), mas que prestam serviços à Tellus.

O custo inerente à mão-de-obra, portanto, deveria ter sido considerado na reapuração do lucro real, intentado pela Fiscalização. **Tais valores**, diga-se, são, para além dúvidas razoáveis, **necessários à atividade produtiva** (art. 299 do antigo RIR) e, por conseguinte, **dedutíveis da base de cálculo do IR e da CSLL**. E a única justificativa invocada pela DRJ para não permitir a adoção de semelhante medida foi, *permissa vênia*, a **simplória, e absolutamente desarrazoada, alegação de que tais valores não teriam sido “escriturados”**.

Ora, não o foram, porque não eram considerados, pela empresa, como encargos próprios de folha de salários; todavia, a sua incoerência, e natureza, estão, agora, sendo demonstradas e consideradas pelo próprio TVF; a exigência de seu regular registro na escrita contábil, frise-se, não tem um fim em si mesmo; semelhante registro tem a sua razão de ser, tão só, na necessidade de comprovação das aludidas despesas, comprovação esta, insista-se, realizada pela própria Autoridade Lançadora, como se deduz da individualização realizada a partir das planilhas abaixo reproduzidas e extraídas do próprio relatório fiscal:

Valores percebidos pelos sócios da Conexão e F&D, por prestação de serviços à Tellus, como empregados ou prestadores de serviço.

Ano de 2010

CONEXAO ENGENHARIA E TELECOMUNICACOES LTDA			
CPF	Nome do Administrador	Vínculo	Valor em R\$
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	EMPREGADO DA TELLUS	42.615,49
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	EMPREGADO DA TELLUS	47.348,29
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	DIRETOR DA TELLUS	266.254,00
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	EMPREGADO DA TELLUS	41.677,20

Ano de 2011

CONEXAO ENGENHARIA E TELECOMUNICACOES LTDA			
CPF	Nome do Administrador	Vínculo	Valor em R\$
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	EMPREGADO DA TELLUS	42.615,49
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	EMPREGADO DA TELLUS	44.394,09
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	DIRETOR DA TELLUS	286.980,00
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	EMPREGADO DA TELLUS	42.577,69

Valores percebidos pelos sócios da Conexão e F&D, a título de *pro labore*, pelas sócias participantes.

Ano de 2010

CONEXAO ENGENHARIA E TELECOMUNICACOES LTDA			
CPF	Nome do Administrador	Vínculo	Valor em R\$
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	EMPREGADO DA TELLUS	18.464,00
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	EMPREGADO DA TELLUS	18.464,00
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	DIRETOR DA TELLUS	18.464,00
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	EMPREGADO DA TELLUS	18.464,00

Ano de 2011

CONEXAO ENGENHARIA E TELECOMUNICACOES LTDA			
CPF	Nome do Administrador	Vínculo	Valor em R\$
449.975.826-20	CRISTIANO CESAR SONEGHET BAIOTTO	EMPREGADO DA TELLUS	30.000,00
842.556.848-04	LUIZ CARLOS RODRIGUES	EMPREGADO DA TELLUS	30.000,00
516.914.936-00	MARCEL CARVALHO CAMPOS	DIRETOR DA TELLUS	30.000,00
349.733.111-20	VALTER MORAIS DE ANDRADE	EMPREGADO DA TELLUS	30.000,00

Notem que não tratei, acima, dos valores concernentes à F&D e mesmo que, quanto a esta empresa, as premissas fáticas (concernentes à constatação da simulação) sejam ratificáveis, as consequências aí divisadas são um pouco diferentes... isto porque, como assume a própria fiscalização, **o Sr. Flávio** (sócio majoritário desta empresa), **não mantém relação de emprego com a recorrente**. As únicas vinculações percebidas entre o Sr. Flávio e a Tellus revelam-se na sua participação, como **acionista e diretor**, da empresa controladora (Espaço Y) e as SCPs (na condição de sócio da empresa definida como sócia oculta).

Pelo que afirma a D. Auditoria, o negócio subjacente identificado, nesta hipótese, seria uma prestação de serviços realizada em prol da Tellus, não se observando, aí, a relação de emprego identificada quanto as demais pessoas físicas mencionadas alhures. Agora, se a relação é comercial, autônoma, diga-se, poderiam os valores pagos ao Sr. Flávio ser decotados do montante devido a título de IR e CSLL?

Vale transcrever, aqui, as informações obtidas mediante Termo de Intimação, que tratam, objetivamente, das **atividades desenvolvidas particularmente pelo Sr. Flávio, por meio, indiretamente, da F&D e, diretamente, das SCPs:**

3. Quais eram as funções dos senhores Milton, Paulo Célio, Flávio e Daltro, na Tellus, no período fiscalizado? Essa situação perdura até a presente data?

Resposta: (...) O Flávio não tem cargo efetivo na direção da Tellus; entrou nas SCPs com tecnologia inovadora, mais moderna; Flávio agrega informações inovadoras na área de marketing e tecnologia perante a Tellus, mas não tem atuação direta nos cargos da Tellus, somente trabalha nas SCPs, que ele tem atuação.

(...)

6. O senhor Flávio prestava serviços à Tellus, no período fiscalizado? Qual era o tipo de relação do senhor Flávio com a Tellus, trabalhista ou de prestação de serviço? Essa situação perdura até a presente data?

(...)

Resposta: o senhor Flávio prestava serviços à Tellus por meio de SCP. Não possuía nem possui vínculo trabalhista ou de prestador de serviços junto à Tellus. A situação perdura até hoje.

(...)

11. O que cada diretor da F&D executava nas SCPs entre a Tellus, a Conexão e a F&D, no período fiscalizado? Essa situação perdura até a presente data?

(...)

Resposta: Flávio trouxe uma tecnologia nova. Quando ele entrou tinha acabado de se formar. Trouxe conceitos novos na área de tecnologia e de mercado, planejamento organizacional, planejamento estratégico. Agregou valores e ajudou a implementar esses novos valores. Apresentou e introduziu novos contatos e novos clientes no portfólio da Tellus.

Os serviços, porventura, prestados pelo Sr. Flávio, viu de se ver, são dotados de uma generalidade que não nos permite afirmar se tratarem, de fato, de serviços necessários ou, outrossim, diretamente vinculados à atividade fim da recorrente. Esta situação se agrava, diga-se, pela inexistência de contratos específicos (por óbvio, já que estes serviços, em tese, seriam desenvolvidos pelas SCPs) e por falta de outros elementos (relatórios, e-mails, pareceres, etc.).

Portanto, a se considerar que **a relação jurídica existente entre Flávio e Tellus não era empregatícia** e, isto sim, contratual (prestação de serviços) e, de outra sorte, que as despesas decorrentes da contratação de tais serviços demandam provas que vão além da simples constatação do vínculo negocial (como ocorre com os empregados), **não se vê, neste caso, a possibilidade de dedução dos valores percebidos pelo Sr. Flávio do montante do crédito tributário apurado no feito.**

Assim, neste ponto, voto por **DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário** para se determinar a **dedução, do lucro real calculado, das parcelas concernentes aos valores percebidos pelos Srs. Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues, Marcel Carvalho Campos e Valter Moraes de Andrade, nos importes descritos nas planilhas retro reproduzidas.**

Preliminar de Nulidade dos Autos de Infração por Erro de Cálculo

Com essa conclusão específica, entendemos, portanto, que não é o caso de se declarar a nulidade do auto de infração. Pois, em realidade, os alegados erros no cálculo da fiscalização deveram-se ao seu entendimento, mantidos pela DRJ, que ora reformamos dando parcial provimento ao recurso voluntário, como retro fundamentado.

Pelo exposto, voto por **REJEITAR a PRELIMINAR de NULIDADE** dos autos de infração.

Multa Qualificada

O acórdão recorrido registrou que a multa qualificada (art. 44, inc. I, Lei n.º 9.430/96 c.c. arts. 71 a 73, CTN) teria sido aplicada, em virtude da conduta dos recorrentes, com a finalidade de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido.

Nesse ponto, também compartilho do entendimento da DRJ de que, houve conduta planejada, consubstanciada na formalização de sociedade em conta de participação tão somente com o objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação pelo lucro presumido, não pagamento de cota patronal das contribuições previdenciárias e de terceiros prestadores de serviço, e ainda o pagamento de remuneração como distribuição de lucros isenta.

A DRJ ainda ressalta que, os atos praticados levam à conclusão inequívoca de que os recorrentes se orientaram para a realização da infração, dispondo, em concreto, da capacidade de antecipar e prever as consequências do seu modo de agir, restando caracterizada a realização de atos sem motivos legítimos, com excessos intencionais, dolosos, nocivos a outrem, contrários ao critério econômico e social do direito em geral.

Pelo exposto, também entendo cabível o lançamento da multa de ofício no percentual agravado de 150%.

Decadência

No que tangem à pretensão dos recorrentes de que os lançamentos de 2010 sejam alcançados pela decadência, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, CTN, sabemos que, no caso, em que se verifica o dolo, exhaustivamente demonstrado, a regra a ser aplicada para a contagem do prazo para a RFB lançar créditos tributários e a prevista no art. 173, inc. I, CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Assim, diante da comprovação do dolo, caracterizado pela fraude e simulação, o prazo decadencial se desloca do art. 150 para o art. 173, I. Sendo o período mais remoto, objeto do presente, o mês de janeiro de 2010, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" foi 01/01/2011, a partir do qual, contados cinco anos,

chegamos a 01/01/2016. Portanto, tendo sido dada ciência da exigência em 21/11/2015 (AR de fl. 4851), nenhum período foi alcançado pela decadência.

Pelo exposto, voto por rejeitar a arguição de decadência.

Dos Responsáveis

Com base nas disposições do art. 135, inc. III, CTN, abaixo transcrito, o acórdão recorrido manteve como responsáveis:

- a) **Cristiano César Soneghet Baiocco;**
- b) **Flávio César Pereira Barros;**
- c) **Luiz Carlos Rodrigues;**
- d) **Marcel Carvalho Campos;**
- e) **Milton Menezes Ferraz;** e
- f) **Valter Moraes De Andrade.**

Código Tributário

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A DRJ registrou que, observando os nomes dos responsáveis, verifica-se que, à exceção de Daltro Noronha Barros, todos os demais ocupavam cargos de diretores nas três empresas participantes das SCPs, tendo sido signatários dos contratos para sua formalização.

Ressaltou, ainda que, além disso, aqueles que não figuravam como diretores da empresa Tellus (mas somente da Conexão ou da F&D) ostentavam a condição de procuradores seus, ou seja, representantes da autuada.

Diante de tais registros da fiscalização, mantidos no acórdão recorrido, este conselheiro relator, até a sessão de julgamento e a apresentação do referido Voto Vista, havia mantido tal entendimento. **Não obstante, revisamos nossa posição** à vista das seguintes evidências demonstradas no Voto Vista:

(...) a Tellus possui como diretores **apenas os Srs. Marcel e Milton**. Em princípio, pelas disposições do art. 135, III, do CTN, apenas estes senhores poderiam ser indicados como responsáveis tributários.

Nada obstante, a Fiscalização, sob o pálio do preceptivo supra, inclui no rol de devedores solidários os Srs. Srs. Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues e Valter Moraes de Andrade que, contraditoriamente, foram apontados no próprio auto de infração (como pressuposto da desconsideração da estrutura societária montada), como “**meros ‘empregados’ da Tellus**”. E, diga-se, nem mesmo a procuração que lhes foi outorgada seria suficiente para comprovar que exerciam, na empresa, poderes de gerência vinculados ao ato infracionário

(simulação). Veja-se que a aludida procuração contemplava poderes inerentes à consecução de seus afazeres concernentes, exclusivamente, à prestação de serviços realizadas pelas SCPs (item 58 do TVF):

“... especiais poderes para representar a Outorgante em certames licitatórios de qualquer tipo e natureza, neles podendo: assinar atas, prestar declarações, assinar propostas e planilhas relativas a licitações públicas, fazer impugnações, oferecer e interpor recursos administrativos, constituir Procurador(es) para atuação específica na esfera Judicial (impetração de Mandados de Segurança e ações semelhantes), bem como desistir dos mesmos, assinar atas dos trabalhos e demais documentos, receber avisos, notificações ou informações, enfim todos os atos inerentes, podendo, ainda, assinar contratos administrativos com Órgãos Públicos empresas públicas, de economia mista, além de instituições da administração públicas em âmbito federal, estadual, municipal e distrital, bem como assinar contratos em geral, tais como de aluguel, contratação de plano de saúde corporativo, bem com outros contratos de prestação de serviços de fornecedores”.

A luz do art. 135, III, do CTN, é **totalmente descabida a responsabilização destes “funcionários” da Tellus**, justamente por não se identificar, quanto a eles, mesmo que de fato, o exercício de cargo de direção ou gerência **da Tellus**, contribuinte da obrigação tributária aqui constituída.

Mais ainda se o diga quanto ao sujeito passivo Flávio que não mantém, nem mantinha, qualquer relação de emprego, societária ou de qualquer natureza com a recorrente Tellus. Reprise-se, mais uma vez, que a D. Auditoria o considerou como mero “prestador de serviços” desta empresa e não como administrador!

E o fato dele ser sócio e diretor da Espaço (controladora da Tellus) não é suficiente para tipificar a sua responsabilidade, ao menos, com espeque nos preceitos do por vezes mencionado art. 135, inc. III (aliás, por isso mesmo, o próprio Daltro foi excluído da lide pela DRJ). Poder-se-ia, quando muito, cogitar de uma responsabilidade, aqui, solidária nos termos do art. 124, I, e, mesmo assim, somente se se considerar a interpretação econômica deste preceptivo (interpretação esta não compartilhada por este Conselheiro, frise-se).

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO** aos recursos voluntários, interpostos pelos Srs. **Flávio César Pereira Barros, Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues e Valter Moraes** de Andrade para **excluí-los da relação jurídico-tributária**. Voto por **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos voluntários dos Srs. **Marcel Carvalho Campos, Milton Menezes Ferraz** para mantê-los no polo passivo.

Recurso de Ofício

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela DRJ, em virtude de exoneração de crédito tributário em valor superior à R\$2.500.000,00 (art. 34, inciso I do Decreto n.º 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e de acordo com Portaria MF. n.º 63, de 09/02/2017. Portanto, dele conheço.

A DRJ ressaltou que em relação a **Daltro Noronha Barros**, em que pese sua condição de sócio detentor de 50% da Tellus (via participação direta e indireta - pela empresa

Espaço Y Engenharia), ele não figurava como diretor, gerente ou representante da referida empresa, ou ainda das outras envolvidas nas SCPs.

A alegação da fiscalização, de que o senhor Daltro, apesar de não constar como diretor ou gerente da empresa após sua transformação em S/A (em 2002), "continuou ativamente participando das atividades comerciais da Tellus, atuando como diretor", não foi acolhida pela DRJ, por falta de provas mais robustas. Tal alegação está baseada no depoimento do senhor Marcel Carvalho Campos, diretor da Tellus, segundo o qual:

3. Quais eram as funções dos senhores Milton, Paulo Célio, Flávio e Daltro, na Tellus, no período fiscalizado? Essa situação perdura até a presente data?

(...) Daltro é o sócio majoritário das empresas do grupo; na Tellus ele é conselheiro não atribuído oficialmente, ou seja, não está designado em instrumentos escritos nem está designado no estatuto; em decorrência da experiência.

7. O senhor Daltro prestava serviços à Tellus, no período fiscalizado? Qual era o tipo de relação do senhor Daltro com a Tellus, trabalhista ou de prestação de serviço? Essa situação perdura até a presente data?

Resposta: prestava como conselheiro. Efetivamente nenhum cargo. Sem vínculo trabalhista ou de prestação de serviços. Como acionista da Tellus, ele participava das decisões das SCPs, como conselheiro.

Com base em tais respostas, a DRJ concluiu que o senhor Daltro poderia ter muita influência nas decisões da Tellus, mas sua atuação seria como "conselheiro não atribuído oficialmente", ou prestador de serviço, o que não o caracteriza como dirigente da empresa. A DRJ ainda frisou:

Também o fato do senhor Daltro ter recebido uma participação nos lucros da F&D desproporcional à sua participação societária (o que é contestado pela autuada), não o transforma em diretor, gerente ou representante para efeitos do art. 135, III do CTN, mesmo que tal montante seja referente a serviços prestados, e não a efetiva distribuição de lucros. Assim, tenho que a atribuição de responsabilidade a Daltro Noronha Barros é indevida.

Analisando-se os motivos de fato e fundamentos de direito consignados pela DRJ, verifica-se que não há como atribuir ao Sr. Daltro Noronha Barros, a responsabilidade determinada pelo art. 135, III, CTN.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de Ofício.

Conclusão geral

Por todo o exposto, quanto ao **(a) recurso voluntário do sujeito passivo principal**: voto por REJEITAR a PRELIMINAR de NULIDADE suscitada, e no **mérito**, voto por NEGAR PROVIMENTO para manter a exigência de IRPJ e CSSL, com aplicação da multa qualificada e por afastar a alegação de decadência; DAR PROVIMENTO para decotar da base de cálculo os valores considerados como distribuição de lucros pela empresa Conexão; quanto aos **(b) recursos voluntários dos responsáveis solidários**, voto por DAR PROVIMENTO aos recursos dos Srs. Flávio César Pereira Barros, Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues e Valter Moraes de Andrade; e por NEGAR PROVIMENTO para manter a

responsabilidade dos Srs. Marcel Carvalho Campos, Milton Menezes Ferraz; e quanto ao **(c) recurso de ofício**, voto por **NEGAR PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil