



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.728841/2015-31
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-005.733 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrentes TELLUS INFORMATICA E TELECOMUNICACOES LTDA
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2010, 2011

SIMULAÇÃO. EMPREGO DE SCP PARA PRETENSA SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. EMPRESAS PARTICIPANTES CONSIDERADAS EXISTENTES PELO PRÓPRIO FISCO.

É impossível sustentar e convalidar a base de toda a acusação fiscal, atinente à constituição fraudulenta de SCP para segregação de receitas, quando a própria Autoridade Fiscal (ainda que por meio de outro agente) se pronuncia pela existência formal das empresas participantes (sócias ocultas) tidas e havidas como fictícias ou de papel.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário da pessoa jurídica autuada, e, quanto à parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários, para cancelar integralmente o lançamento tributário, vencidos os conselheiros Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento aos recursos. Ante o resultado do julgamento dos recursos voluntários, ficou prejudicado o julgamento do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados para exigir, reflexamente, créditos tributários relativos à contribuição para o PIS e à COFINS, devidos nos anos-calendários de 2010 e 2011. A ação fiscal, diga-se, teve por objeto, inicialmente, a apuração de Imposto de Renda das Pessoa Jurídica e, também reflexamente, a CSLL, os quais, todavia, foram autuados no processo de n.º 10166.727500/2015-48, analisado e julgado por este Colegiado em 16 de julho de 2019 – acórdão de n.º 1302-003.712, então relatado pelo ex-Conselheiro Rogério Aparecido Gil.

Toda a celeuma pode ser resumida a partir da assunção da premissa deduzida no TVF de e-fls. 4.738 a 4.835, segundo a qual a ora recorrente teria engendrado, mediante uso de empresas alegadamente fictícias, complexa estruturação societária tendente à segregação de suas receitas. Semelhante estrutura objetivaria, ao fim, a manutenção da contribuinte no regime tributário do lucro presumido e, por conseguinte, no regime cumulativo das duas contribuições em exame (além de acusar-se, também, a tentativa de se refugir à exigência da Contribuição Patronal sobre Folha de Salários, mediante “pejotização” de empregados utilizados como “laranjas” na constituição das empresas consideradas “*de papel*”).

Em síntese, a Tellus, empresa que desenvolve atividades no ramo de teleatendimento, teria se socorrido das empresas Conexão Engenharia e Telecomunicações Ltda. e a F&D Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda., para constituir diversas SCP – Sociedades em Conta de Participação – com o fito de prestar serviços diversos (foram criadas vinte SCP). Pelo que afirma o D. Agente Autuante, ao longo do período fiscalizado, a Tellus não registrou nenhuma receita própria; todo o resultado percebido teria decorrido do faturamento realizado por meio das aludidas SCP. Nos seus dizeres cada uma destas sociedades era constituída a cada novo contrato firmado pela Tellus, as quais perceberam, no curso dos anos-calendários de 2010 e 2011 os valores de R\$ 75.782.982,00 e R\$ 79.099.157,00 (montantes extraídos tanto da DIPJ da recorrente, como de sua escrituração contábil).

Ainda segundo a D. Auditoria Fiscal, a Conexão teria como sócios os senhores Cristiano Cesar Soneghet Baiocco, Luiz Carlos Rodrigues, Valter Moraes de Andrade e Marcel Carvalho Campos (este administrador tanto da Conexão como da Tellus), enquanto a F&D seria detida pelo Sr. Flávio Cesar Pereira Barros (com 99% das cotas) e pelo Sr. Daltro Noronha Barros, este último pai de Flávio e sócio da Tellus (com 50% do capital) e, também, da empresa Espaço Y Engenharia Empreendimentos S/A, com quem divide o controle da Tellus.

Todos os sócios da Conexão foram apontados como seus diretores e todos seriam, também, empregados (CLT) da autuada, possuindo, inclusive, procurações outorgadas por esta última, conferindo amplos poderes de gestão. Já o Sr. Flávio não tinha qualquer relação empregatícia para com a insurgente, sendo, todavia, empregado da empresa Espaço (dispondo, inclusive, quanto a ela, de procuração).

Consoante se extrai do TVF alhures referido, a D. Autoridade Lançadora buscou evidenciar que nem a Conexão, nem tampouco a F&D, possuíam estrutura física operacional, ocupando salas vazias (no caso da F&D, uma sala alugada da própria Espaço a qual, no entanto, seria utilizada por funcionários desta última). Por conta disso, e a partir de testemunhos coletados durante a instrução, a D. Autoridade Fiscal constatou que nenhum dos sócios da

Conexão trabalhavam no endereço indicado como a sua sede, ocupando, todos eles, a estrutura da própria Tellus.

Em relação ao Sr. Flávio, afirmou que este também não exercia quaisquer atividades na sede formalmente indicada da F&D, executando os seus serviços a partir da sede da empresa Espaço.

Outrossim, esclareceu que a Conexão, não obstante ter sido criada em 2000, pouco produziu, possuindo, desde então, até a data da conclusão das presentes investigações, apenas um registro de ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) e receitas advindas de serviços prestados, exclusivamente, à Tellus ou, outrossim, decorrentes da distribuição de lucros das SCP aqui tratadas. Semelhantes fatos atestariam, ao seu ver, a própria dependência econômica da Conexão para com a Tellus.

Quanto a F&D, não obstante existir, até o momento da fiscalização, há mais de cinco anos, ela não possuía registro no CREA (e, por conseguinte, nunca efetuara qualquer registro de ART). Demais disso, nunca possuiu empregados e, noutro giro, dos valores percebidos a título de distribuição de lucros oriundos das SCP (que representavam quase a totalidade de suas receitas), o sócio minoritário, Sr. Daltro, era o destinatário da totalidade dos valores distribuídos, desta feita, pela F&D na apuração de resultados. Há notícias no TVF de que os valores recebidos pelo Sr. Daltro seriam, em verdade, um empréstimo concedido pela F&D e pago a terceiros, a fim de viabilizar a compra de imóvel por este último. Contudo, pela disparidade de datas, dados e valores, a D. Fiscalização considerou não comprovada esta operação (empréstimo).

A partir daqui, o relatório fiscal traz, também com base em depoimentos, a descrição da atividade de cada um dos sócios da Tellus, da Conexão e da F&D e conclui que o papel exercido por cada qual nas respectivas SCP constituídas, era, precisamente, o mesmo papel que exerceriam dentro da Tellus. Particularmente quanto ao Sr. Daltro, deixou claro que este ocupava cargo de conselheiro oficioso das empresas, enquanto o Sr. Flávio, prestaria serviços **para** a Tellus. A complexa exposição feita até então, levou a D. Auditoria a afirmar que as preditas SCP desenvolveriam, em verdade, a atividade que deveria ser explorada pela própria Tellus, reafirmando a sua existência meramente formal, com o intuito já descrito linhas acima.

E para enrobustecer as suas considerações, o TVF elencou, ainda, alguns fatos relevantes, utilizadas pelo Fisco até mesmo para refutar as justificativas apresentadas pela atuada para a constituição das preditas SCP. Dentre tais, destacam-se:

- a) a Tellus “*disporia de uma condição econômico financeira e empresarial de liderança no Distrito Federal e até mesmo nacional*” (trecho de explicações prestadas pela própria atuada), o que, aos olhos da D. Auditoria, tornaria economicamente ilógica a constituição de SCP (já que a própria empresa deteria nome e *know-how* suficientes para ela mesma executar os contratos pactuados);
- b) a Tellus aportava 100% dos recursos nas JCP (inclusive arcando com todos os custos operacionais das preditas SCP), não havendo, quanto a elas, quaisquer dispêndios por parte da Conexão e da F&D. Estas contribuiriam, apenas, com a mão-de-obra técnica;

- c) sobre a “*mão-de-obra técnica*” supra referida, a empresa justificou o seu emprego nas SCP para participar de certames licitatórios que exigiam qualificação profissional específica. Sobre isso, todavia, a fiscalização se pronunciou afirmando que esta mão-de-obra já era detida pela própria Tellus, uma vez que os sócios da Conexão, principalmente, eram empregados (CLT) seus. Quanto a F&D, os Srs, Flávio e Daltro já prestavam serviços à autuada e, assim, já estavam a ela vinculados, tornando economicamente injustificada a constituição das preditas SCP;
- d) a par de previsão contratual explícita, os valores distribuídos à Conexão e à F&D a título de lucros apurados pelas SCP eram, sempre, muito inferiores àqueles que, pela avença então pactuada, deveriam ser pagos (o que também deixaria clara a sua interposição fraudulenta e materialmente inexistente);
- e) os contratos de constituição das SCP estariam mal redigidos, dotados de contradições, erros materiais contumazes (que iam desde a indicação equivocada de endereços à menção à contratos públicos estranhos aos seus objetos) e, ainda, de generalidades;
- f) ainda que os citados contratos de constituição das SCP previsse um prazo determinado para a sua duração (equivalente ao prazo de execução de cada obra ou operação), a D. Autoridade acusa que estas sociedades, em verdade, nunca foram dissolvidas, sendo utilizadas para executar cada novo contrato captado pela Tellus (e assim, estas SCP eram permanentes e não meramente temporárias o que, aos olhos da D. Auditoria, representaria desvirtuamento desta figura societária);
- g) conforme Cláusula 4ª dos contratos de constituição das SCP, deveriam ser constituídos conselhos “*para estabelecer políticas e diretrizes, solucionar divergências entre sócios, definir poderes, atribuições, vedações e responsabilidades*” o que nunca teria ocorrido (algo constatado, mais uma vez, a partir de testemunhos obtidos ao longo da investigação).

O TVF, frise-se, é muito extenso e bem estruturado, trazendo, ainda, outros elementos não mencionados acima, mas que contribuíram para o convencimento da D. Autoridade Lançadora. De toda sorte, por tudo até aqui exposto, o que se concluiu foi que, de fato, a Conexão e a F&D seriam empresas fictícias, criadas apenas para viabilizar a constituição das SCP que, por conseguinte, também seriam simulacros. O fim identificado pelo agente autuante, como já destacado acima, seria de dissimular a prestação de serviços pela própria Tellus e, assim, viabilizar a sua manutenção no regime de lucro presumido, quanto ao IRPJ e a CSLL, e cumulativo, quanto as contribuições objetos deste ato de lançamento. A exigência, pois, foi constituída para exigir a contribuição para o PIS e a COFINS com base no regime tratado pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 (o IRPJ e a CSLL, como já destacado alhures, foram autuados, segundo o lucro real, em processo conexo, já julgado por este Colegiado).

Outrossim, seja pela relação jurídica retro referida, seja pelo poder de gestão identificado quanto a todos os sócios das empresas acima, concluiu-se pela sua participação direta nas operações orquestradas pela Tellus, tendo-lhes sido imputada a responsabilidade tributária, com espeque nos preceitos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Considerando que o uso da Conexão e da F&D teria se dado como forma de dissimulação das operações pretensamente praticadas pela própria Tellus, impôs-se, no caso, ainda, a multa qualificada no percentual de 150% a que alude o art. 44, I e § 1º da Lei 9.430/96.

Todos os implicados apresentaram impugnações administrativas. E, à exceção da defesa oposta pelo Sr. Daltro, todas as demais foram julgadas improcedentes pela DRJ de Ribeirão Preto, cujos fundamentos foram resumidos na ementa abaixo transcrita:

EMPRESA OBRIGADA AO LUCRO REAL. REGIME.

A empresa obrigada à apuração do IRPJ pelo lucro real sujeita-se, de forma geral, à tributação das contribuições pelo regime não cumulativo.

PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

A constituição de Sociedades em Conta de Participação com o fim único de economia tributária, sem sua efetivação prática e justificativa comercial, 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.

Notem que a DRJ afastou a responsabilidade do Sr. Daltro Noronha Barros justamente porque, uma vez que calcada nos preceitos do art. 135, III, teria ficado comprovado que este sujeito passivo não exercia cargo de gestão mas, apenas, de conselheiro oficioso das empresas. A míngua de provas concretas de sua participação efetiva no esquema, a sua responsabilização não se sustentaria. Esta parte da decisão justificou a interposição de recurso de ofício.

Cientificados por meio de carta acerca do resultado do julgamento acima, o Sr. Marcel (e-fls. 5.718/5.734), Flávio (e-fls. 5.737/5.754), Luiz Carlos (e-fls. 5.775/5.793), Walter (e-fls. 5.852/5.870), Milton (e-fls. 5.871/5.887) e Cristiano (e-fls. 7.340/7.358) interpuseram os seus recursos voluntários virtualmente idênticos. Em tais apelos, alegou-se, preliminarmente, a nulidade do acórdão da DRJ seja por falta de motivação, seja por falta de apreciação de todos os argumentos deduzidos nas impugnações anteriormente opostas. Quanto ao mérito, sustentaram inexistir uma individualização de condutas e, mais, a própria comprovação, quanto a todos, da prática de atos dolosos tendentes à realização dos ilícitos acusados pela D. Autoridade Fiscal.

A Tellus, por sua vez, opôs as suas razões de insurgência (e-fls. 5.796/5.849) para reprisar, aqui, preliminar que já havia sido apontada em sua impugnação, atinente ao erro de identificação da matéria tributável. Isto porque, pelo que alegou, parte substancial de suas receitas, ainda que desqualificado o regime de apuração do IRPJ de lucro presumido para lucro real, ainda permaneceriam sujeitas à exigência do PIS e da COFINS segundo a sistemática

cumulativa (art. 10 da Lei 10.833/03). Como tais exações foram calculadas conforme a regra da não cumulatividade, o lançamento seria nulo.

No mérito, a recorrente buscou evidenciar a existência formal e material da Conexão e da F&D, concentrando os seus esforços na desconstrução da suficiência probatória dos indícios coletados ao longo da investigação fiscal. Afirmou, neste passo, que o ponto nodal de sua defesa seria, precisamente, a demonstração da inexistência de uma ficção quanto as estas duas empresas, tomada como ponto de partida, tanto pela Autoridade Lançadora, como pela DRJ, para inquinar de fraudulenta a constituição das SCP.

Quanto a Conexão, deduziu a precariedade da prova produzida a partir das declarações prestadas pelo Sr. Marcel.

Já em relação à F&D, atacou as críticas relativas aos valores alegadamente distribuídos, repisando se tratar, em verdade, de um empréstimo contraído pelo Sr. Daltro para adquirir e reformar um imóvel (operação esta que, defende, teria sido inclusive reconhecida pela DRJ). Demais disso, e ainda quanto a esta última empresa, afirmou ter trazido provas de que ela possuía autonomia econômica, destacando, aí, a relação comercial havida entre a F&D e a empresa Cobra e a Fundação Universa (terceiros não tratados no curso do TVF). Aqui, especificamente, teceu críticas às ponderações do voto condutor do acórdão recorrido que teria refutado esta última prova, dado que as notas fiscais juntadas para demonstrar as citadas operações se refeririam à períodos distintos daqueles examinados pela D. Autoridade Lançadora.

Passo seguinte discorre sobre a ilicitude do emprego da teoria econômica do direito tributário, volta a atacar a prestabilidade das declarações prestadas por seu Administrador, Sr. Marcel, defende a necessidade de se excluir do lançamento os valores relativos às receitas que permaneciam sujeitas ao regime cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS e sustenta a existência de propósito comercial das SCP (refutando as alegações atinentes à distribuição desproporcional de lucros para afastar a acusação de planejamento ilegal).

Quanto a multa qualificada, em síntese, afirmou que a autuação seria resultado de uma interpretação diferente da legislação e das operações intentadas (calcada na teoria da interpretação econômica do direito tributário). Em adição a isso, defendeu que todas as operações e atos praticados foram formalmente registrados, não se verificando qualquer omissão quanto às informações relativas à tais negócios e que tudo foi regularmente exposto e apresentado à D. Autoridade Fiscal. Mais importante, e exclusivamente no que toca às contribuições objetos deste lançamento, o fato de parte substancial de suas receitas estarem sujeitas ao regime cumulativo (mesmo com a desclassificação da opção relativa ao lucro presumido), tornaria evidente a inexistência de vantagem tributária na estrutura operacional e societária adotada. Premeu, assim, e sucessivamente, pelo afastamento da qualificação da multa aplicada.

Defendeu, em seguida, a ocorrência de decadência (mormente ao se afastar a ocorrência do dolo ou da fraude), notadamente ao se considerar que o primeiro fato gerador identificado teria ocorrido em janeiro de 2000 (e a cientificação dos autos de infração se dera em 21/11/2015 (AR de e-fl. 4.870).

Ao fim, mesmo sabendo que a Tellus não disporia de capacidade postulatória para tanto, abordou a irresponsabilidade dos terceiros trazidos á relação jurídico processual. Premeu, assim, pelo provimento de seu recurso.

Á e-fls. 7.824 e ss foram apresentados memoriais. Nestas peças, de que foram entregues ao Colegiado também na sessão de julgamentos que se seguiu, além repisar os argumentos de defesa, foi apresentado um fato novo. Pelo que se vê daquelas peças e dos documentos que as seguiram, a própria RFB teria, mediante representação, procedido ao exame das empresas Conexão e F&D a fim de, constatada a sua inexistência material, promover, de ofício, a baixa de seu cadastro. E, nos dois processos, a Autoridade Administrativa competente teria confirmado que ambas existiam, continuavam em atividade e que possuíam, inclusive, “*relações jurídicas com terceiros distintos da Tellus S/A*”. Os respectivos despachos foram juntados à e-fls. 7.838/7.839 e 7.845/7.846.

Como dito no início deste relato, este feito foi indicado para julgamento, conjuntamente com o PA de nº 10166.727500/2015-48 (IRPJ e CSLL) e, não obstante este último ter sido efetivamente analisado pelo Colegiado, da mesma sorte, não gozou o presente processo. Isto porque, particularmente quanto a demanda em exame, a Turma decidiu por converter o julgamento em diligência (e-fls. 7.591/7.594) a fim de verificar a acuidade das assertivas dos recorrentes quanto a natureza das receitas consideradas na formação da base de cálculo das contribuições lançadas. Especificamente, pediu-se à Autoridade Fazendária que verificasse se, de fato, tais receitas se refeririam àquelas descritas dentro das exceções contidas nos arts. 10 da Leis 10.637 e 10.833 e, desta forma, se permaneceriam sujeitas, mesmo com a desclassificação da opção pelo lucro presumido, ao regime cumulativo de tributação.

Em atendimento à decisão supra, foi apresentada a informação fiscal de e-fls. 8.047/8.056, tendo, os insurgentes, se manifestado quanto a ela por meio da petição juntada à e-fls. 8.059/8.068. E, nesta ocasião, reiteraram, ainda que de forma mais contundente, a nulidade da autuação ante o reconhecimento, pela D. Autoridade Administrativa, de que parte substancial das receitas auditadas, de fato, continuaram sujeitas ao regime cumulativo (quanto a apuração da contribuição para o PIS e a COFINS).

O feito retornou, então, a esta Turma para se prosseguisse com o respectivo julgamento. Como o antigo relator não faz mais parte dos quadros deste CARF, os autos foram redistribuídos para este Conselheiro.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

O exame da tempestividade dos apelos voluntários já foi feito por ocasião da resolução de nº 1302-000.765, de 16 de julho de 2019, não havendo para, dele, dissentir quanto a este requisito em especial.

No que toca aos demais pressupostos de cabimento, impendente destacar, apenas, que a contribuinte, Tellus, buscou em suas razões de insurgência, atacar a responsabilidade tributária imputada aos sócios e administradores, pessoas físicas, da Tellus (Sr. Daltro e Sr. Marcel), da Conexão (Srs. Cristiano, Luiz, Marcel e Valter) e F&D (Flávio e Daltro). Como é sabido, o entendimento pacificado na jurisprudência deste CARF é de que o contribuinte, acaso não possua autorização explícita dos responsáveis, não tem legitimidade para representa-los processualmente. Assim, não poderia trazer argumentos de defesa quanto a interesse de terceiros. E este posicionamento foi sedimentado e estabilizado por ocasião da recente Súmula/CARF de n.º 172, cujo teor reproduzo a seguir:

Súmula	CARF	n.º	172
Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021			

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982, 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Nesta esteira, conheço, na íntegra, dos recursos manejados pelos devedores indicados como responsáveis tributários e, apenas, em parte do apelo interposto pela contribuinte Tellus S/A, deixando de conhecer, quanto a este, e tão só, dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária.

No que tange ao recurso de ofício, o montante total do crédito tributário lançado, considerando-se o valor principal e a multa de ofício, alçou a monta de R\$ 18.075.850,93, quanto a COFINS, e R\$ 12.577.256,03, em relação à contribuição para o PIS. Levando-se em conta que a DRJ exonerou, integralmente, a responsabilidade do Sr. Daltro quanto a exigência em testilha, e a se considerar a regra encartada pelo art. 2º, § 2º, da Portaria/MF de n.º 63/2017, dele também tomo conhecimento.

II DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

II.1 Do apelo manejado pela contribuinte, Tellus S/A.

II.1.1 Da preliminar de nulidade por erro na quantificação do crédito tributário.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade estão explicitadas, e delimitadas, no art. 59, incisos I e II, do Decreto 70.235/72. E, assim sendo, o aludido diploma crava a imprestabilidade dos atos da administração apenas na hipótese de incompetência do agente ou, outrossim, quando concretizados com desrespeito à garantia da ampla defesa. Por óbvio, no primeiro caso, a nulidade somente será decretada se e quando verificada a existência efetiva de prejuízo, algo que, em relação à segunda situação sempre, e sempre, estará presente.

No caso vertente, e em especial após a apresentação da informação fiscal trazida à e-fls. 8.047 e ss, ficou, de fato, evidenciado que a Contribuinte detinha receitas oriundas de atividades sujeitas ao regime cumulativo das duas contribuições em exame. Consoante se extrai

particularmente das planilhas anexadas a citada informação, tais receitas teriam alcançado a importância, nos anos de 2010 a 2011, de R\$ 103.050.989,33.

Mas a predita Autoridade Diligenciante apontou, também, para a existência de receitas sujeitas ao regime não-cumulativo, ainda que em valor substancialmente menor. *In casu*, o montante total identificado seria de R\$ 51.831.149,70.

Qual é o problema então?

Na aludida informação fiscal propôs-se o recálculo das contribuições mas, ali, inseriu-se os valores destas exações calculadas a partir do regime cumulativo, com alíquotas de 3% e 0,65% (COFINS e PIS, respectivamente). Para isso, todavia, seria necessário modificar-se o critério de apuração utilizado originariamente no auto de infração o que, por força dos preceitos do art. 146 do CTN, é absolutamente impossível (além de contrariar, por certo, a garantia da ampla defesa do contribuinte). Neste caso, uma vez constatado que havia receitas sujeitas a outro critério de apuração, o resultado daí decorrente seria, apenas, o cancelamento desta parte da imposição fiscal, e isso será proposto, caso necessário, ao longo da exposição das razões de mérito deste voto.

Quanto a parcela da receita, todavia, ainda submetida ao regime não cumulativo, por certo não haveria qualquer tipo mácula suficiente para crivar de nulidade o ato de lançamento. Não há aí qualquer desrespeito à ampla defesa e, por certo, não indicaria a existência de incompetência. E, mais que isso, a informação fiscal deixa extrema de dúvida a possibilidade de se liquidar o crédito tributário, ainda que mediante o decote das parcelas mencionadas alhures.

É óbvio que se a própria autoridade lançadora tivesse se atentado para isso após a lavratura dos autos de infração e pretendesse o retificar, semelhante conduta, tal qual já destacado, esbarraria nos preceitos do art. 146 do CTN e um novo ato porventura praticado seria considerado, ao menos em parte, irremediavelmente imprestável. Mas este não é o caso dos autos.

Em linhas gerais, a manutenção, mesmo que parcial do lançamento ora polemizado, não importa em modificação dos critérios jurídicos quanto a parte remanescente do crédito e, por isso mesmo, não impõe qualquer desrespeito à garantia da ampla defesa, não encerrando, assim, nulidade.

As conclusões adotadas pela Autoridade Diligenciante, insista-se, serão consideradas, se for o caso, quando do exame do mérito deste apelo, mas, de forma bastante clara, não encerram qualquer mácula, de cunho formal ou material, ao ato em si, sendo de se afastar esta preliminar.

II.1.2 Mérito.

II.1.2.a Prefalcialmente.

A sociedade em conta de participação – SCP -, entidade despersonificada, tem regramento próprio estabelecido no Código Civil brasileiro, cujo art. 991 predispõe que “*a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo*”, quem,

inclusive, responde pelas obrigações por ela assumidas, cabendo aos “*demais os resultados correspondentes*”. E, em seu parágrafo único, crava que o sócio ou sócios participantes (ocultos) obrigam-se tão só quanto ao investidor ostensivo.

De seu turno, o art. 994 estipula que o patrimônio especial formado para a consecução das atividades da SCP se constituirá pela “*contribuição do sócio participante*”, juntamente com a do sócio ostensivo. Neste ponto, João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli sustentam que, na medida em que a condução da sociedade é ônus que recai sobre o sócio ostensivo, aos ocultos incumbe “*tão somente fornecer parte dos meios necessários para possibilitar a exploração do negócio*”, não respondendo, pois, “*pelo insucesso na operação perante terceiro*”¹

Ainda que o próprio Código Civil assim, expressamente, não disponha, pela própria sistemática das regras nele dispostas, convencionou-se, particularmente na doutrina, que os papéis a serem interpretados por cada qual, neste tipo societário, se daria da seguinte forma:

- a) como o sócio ostensivo é o único responsabilizável pelas obrigações inerentes aos negócios pactuados pelas SCP, a sua administração caberia, e cabe, na forma do CC, exclusivamente a ele. Neste particular, a doutrina, inclusive invocada alhures, propõe que ao sócio ostensivo recaia o mister de efetivamente executar o objeto da SCP, mediante contribuição de valores, mas, principalmente, por meio da própria execução das atividades para as quais esta entidade foi constituída;
- b) o sócio oculto, ou participante, seria, meramente, um investidor, ou, mais especificamente, o detentor do capital investido.

Não é dezarroado assumir, assim, que a sociedade em conta de participação seria uma forma de se capitar recursos para a consecução de atividades específicas por parte, principalmente, da sócia ostensiva.

A vista disto, o caso em exame inadvertidamente causa algumas perplexidades quanto a forma pela qual as SPC foram constituídas pela Tellus e pelas empresas Conexão e F&D. Com efeito, como se extrai dos contratos trazidos à e-fls. 903/1.091, a autuada sempre figurou como sócia ostensiva das preditas SCP, enquanto a Conexão e a F&D figuravam como meras participantes – ou sócias ocultas. Só que, como apontado ao longo do relatório fiscal, houve, no caso, inadvertida inversão de papéis, já que todo o capital investido nas preditas SCP partiu, exclusivamente, da Tellus, isto é, da sócia ostensiva. A Conexão e a F&D, até pela sua composição societária, se limitaram a fornecer a “*mão-de-obra*” trazendo efeitos, *a priori*, inusitados, dado que, caso as preditas SCP incorram em quaisquer problemas que possam impor uma responsabilização inerente à má condução dos negócios pactuados, a Tellus seria responsabilizada, não obstante não gerir, propriamente, a prestação de serviços em si.

Neste caso, e por força dos preceitos do art. 994, *caput*, invocado acima, se instada a responder perante terceiro por conta de uma omissão ou ação negligente (culposa ou dolosa) por parte dos sócios participantes, à Tellus restaria, apenas, a ação de regresso.

¹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. Sociedade em Conta de Participação. São Paulo: Quartier Latim, 2014, 2015, p. 67 e 77.

Como dito, isto torna as SCP constituídas pela recorrente e pelas empresas Conexão e F&D, quando menos, *sui generis*.

Não se nega, diga-se, que particularmente quanto a sócia ostensiva, a sua “*contribuição*” possa se dar apenas por meio do emprego da mão-de-obra necessária ao exercício do objeto da SCP; aliás, isto é, inclusive, comum. Mas “*incomum*” seria que semelhante papel fosse executado precisamente por aquele que, em princípio, teria como objetivo, ainda que implícito, empregar apenas recursos financeiros na operação (precisamente por não responder, perante terceiros, pelas desventuras porventura verificadas quando da concretização da atividade-fim da SCP).

Dai a estranheza aventada, com razão, pela D. Autoridade Lançadora quanto a inexistência de emprego de quaisquer recursos por parte da Conexão e da F&D. E quando somamos a isso todos os demais fatos e constatações externadas no TVF, em particular, a inexistência de estruturas operacionais afetadas às atividades destas duas empresas e o fato, com destaque, dos sócios da Conexão serem empregados, CLT, da autuada, a suspeitas e críticas apresentadas realmente assumem um poder de convencimento relevante.

Mas é preciso destacar que a principal premissa adotada pela Fiscalização para acusar a ocorrência de um planejamento societário-tributário fraudulento, estaria calcada numa inexistência de fato das duas empresas anteriormente citadas. Isto fica substancialmente claro quando da exposição das conclusões apostas ao fim do relatório fiscal, cujo teor reproduzo abaixo:

283. Pelo volume de provas, circunstâncias e indícios expostos, concluímos que a Tellus simulou a criação de sociedades em conta de participação – SCPs, tendo essas SCPs, como sócios participantes, as empresas, “de papel”, Conexão e F&D. As SCPs fictas e essas duas empresas de papel serviram de instrumento de pejetização e de fragmentação de receitas da Tellus, cujo objetivo, único, foi a redução de sua carga tributária.

Ainda que acuse que as própria SCP seriam fictícias, esta conclusão ainda está arrimada na premissa de que, nem a Conexão, e nem a F&D, de fato existiam; seriam “*empresas ‘de papel’*”. E neste passo, a correção desta constatação, a par de qualquer elucubração adicional sobre o propósito econômico da operação, mormente pelo uso de SCP, ainda se sustentará na comprovação da simulação quanto a constituição das próprias sócias ocultas.

Dizer-se que uma SCP não tem propósito comercial porque desenvolve a atividade fim da sócia ostensiva, é tornar letra morta o próprio regramento contido, em particular, no art. 991 do Código Civil dado que, como dito, o fim deste tipo societário é, senão, a conjugação de esforços entre duas ou mais entidades para, obviamente, obter-se lucro, nada mais.

Como dito, todo o arcabouço argumentativo e probatório apresentado no extenso e muito bem instruído auto de infração, tem substancial força de convencimento, em especial quando todos os elementos coletados, ainda que indiciários, são cotejados e examinados a luz do contexto exposto e da dialética travada no corpo deste próprio processo. Só que a prova indiciária, não obstante ser suficiente à formação do livre-convencimento do julgador, não está imune à seu desmantelamento que, entretanto, somente pode ser admitido mediante exibição de elementos muito robustos – para não dizer inexpugnáveis...

E este, respeitados os entendimentos contrários, é o caso dos autos.

II.1.2.b As provas já constantes do feito e os novos elementos trazidos pelo insurgente em memoriais.

Consoante exposto no início do subtópico anterior, diversos apontamentos e, mais, provas trazidas pela D. Auditoria Fiscal contribuem para explicitar as perplexidades por mim já aventadas.

As estruturas das SCP, tanto jurídicas, como físicas, externam ideias aparentemente contraditórias, mormente no que tange ao aspecto econômico que revolve a sua instituição. O sócio ostensivo, responsável legal e ilimitadamente pelos empreendimentos, objetos dos contratos firmados com as SCP, assume todos os riscos do negócio, em especial ao aportar, ele, e somente ele, os recursos financeiros necessários ao implemento da prestação de serviços. A Conexão e a F&D, enquanto participantes, terminaram, apenas, por empregar a mão-de-obra necessária à consecução das atividades das supraditas sociedades, sem dispendir um tostão que seja para a concretização destas. E isso, evidenciaria uma inversão de papéis dentro daquilo que, como demonstrado, seria comumente observado neste tipo societário.

Outrossim, e particularmente no que toca à Conexão, todo o seu corpo diretivo, responsável, ao fim e ao cabo, pela execução dos contratos firmados pela Tellus, faziam parte desta última enquanto empregados, sob regime de CLT. Porque, então, lançar mão de SCP para a execução de contratos para os quais a própria Tellus já possuía mão-de-obra qualificada e, ainda, dispndia a totalidade dos recursos necessários ao seu implemento? Porque, então, dividir o lucro com uma terceira empresa, participe enquanto sócio oculto de SCP, se a totalidade dos frutos provenientes dos contratos de trabalho poderiam ser integralmente apropriados pela própria recorrente?

É óbvio que se a Conexão não tivesse nada mais acrescentar ao negócio que, e senão, a entrega da força de trabalho, o seu emprego, como sócia participante, somente reduziria os ganhos percebíveis pela insurgente. Neste passo, as ponderações fiscais fazem ainda mais sentido quando, pelo que se deduz das informações reproduzidas à e-fls. 4.805, constantes do do TVF, se vê que a distribuição de lucros das SCP eram desproporcionais, fazendo com que o parte substancial dos valores pagos por terceiros contratantes, retornasse, ainda que não na integralidade, aos bolsos da Tellus. Veja-se:

223. Nos demonstrativos apresentados em 21/07/2014 - parcelas de lucros a que Tellus, Conexão e F&D tiveram direito em razão das SCPs (fls. de 2.577 a 2.594), detectamos uma diferença expressiva entre os valores apresentados nos demonstrativos e os registrados contabilmente na Tellus e na F&D, para o ano de 2011. Pelos demonstrativos, a F&D deveria ter direito a R\$ 1.283.198,39. Contabilmente as empresas registraram como devida a participação de R\$1.723.035,78. Essa divergência foi objeto de solicitação.

Há, ainda, uma gama relevante de fatos e elementos, apontados inclusive no relatório que precede este voto, que contribuíram à estranheza manifestada pela Fiscalização, pela DRJ e, até aqui, por este Relator. A falta de estrutura física das empresas responsáveis para a consecução das avenças de prestação de serviços (inclusive com a ocupação, pelos sócios da Conexão, da própria sede da Tellus para desenvolver os trabalhos respectivos), a absoluta desídia quanto a elaboração dos contratos das SCP (contendo erros grosseiros inclusive quanto ao

contrato a ser executado por cada delas) e tudo o mais já exposto anteriormente, formam um conjunto de elementos de difícil superação. E o exame concatenado destes mesmos elementos, acrescidos de algumas respostas pouco convincentes da recorrente (que, quanto a distribuição desproporcional alhures referida, v.g., se limita a afirmar não haver vedação legal para tanto), levavam este Conselheiro a considerar a ocorrência de uma simulação *strictu sensu*, tendente à obtenção de uma redução da carga tributária da interessada.

E esta, inclusive, seria a conclusão que este Julgador se proporia a apresentar quando do julgamento do PA de n.º 10166.727500/2015-48 (IRPJ e CSLL), em que este Colegiado, por maioria de votos, decidiu por manter a autuação. O que, todavia, fez com que este Relator mudasse a sua visão quanto ao caso (no que fui acompanhado por parte da Turma) foram as informações trazidas, ainda no curso da sessão realizada em julho de 2019, e trazidas, neste feito, por meio de memoriais.

No tópico II.1.2.a, supra, deixou-se claro a possibilidade de considerar comprovada a simulação, mediante criação fraudulenta de empresas fictícias ou “de papel”, como preferiu a D. Fiscalização, a partir do cotejo de elementos indiciários. Contudo, também afirmei que as conclusões adotadas a partir deste cotejo não são absolutas, impondo-se ao autuado, todavia, um esforço probatório robusto para desconstruir a acusação fiscal. O problema é que, tal qual também já afirmei, o arcabouço acusatório parte de uma premissa que, se afastada, não tem como subsistir: as empresas Conexão e F&D tem que ser consideradas fictícias para que todo o raciocínio emendado, inclusive no início deste tópico, deva prevalecer. E neste ponto, foi a própria Receita Federal do Brasil quem se apressou em jogar por terra todo o trabalho investigativo ao cravar a existência formal e material destas duas empresas.

Com efeito, pelos despachos trazidos pela insurgente à e-fls. 7.838/7.839 e 7.845/7.846, após a oferta de representação para baixa, de ofício, do registro das empresas Conexão e F&D no CNPJ, a Unidade Competente assim se pronunciou:

3. No caso, verifico que já nos autos relato de que a empresa trouxe evidências de que a mesma tem existência (fl. 1.796) e de que a (*sic*) ela demonstrou, por meio de documentos, que se encontra em atividade, com relação jurídicas com terceiros distintos da Tellus S/A (fl. 1.798).

4. Na mesma linha do relatado acima, no Acórdão n.º 14-63.807 - Processo 10166.727500/2015-48 (auto de infração relacionado à representação em análise), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP consignou que, com à empresa em análise a impugnante apresentou documentos que provam alguma atividade, ainda que em períodos bastante posterior (*sic*) ao Fiscalizado.

Notem que o processo acima, que se refere à empresa F&D, foi arquivado “*por falta de interesse do fisco*”. E a mesma sorte se deu em relação ao processo aberto contra a empresa Conexão (cujo despacho empregou exatamente os mesmos termos declinados anteriormente).

Ora simplesmente me é impossível sustentar e convalidar a base de toda a acusação fiscal quando a própria Autoridade Fiscal (ainda que por meio de outro agente) se pronuncia pela existência formal/material daquelas empresas tidas e havidas como fictícias ou de papel. E, neste caso, até para manter um argumento atinente, tão só, a uma possível ausência de propósito negocial, ter-se-ia que sustentar a dezarrazoabilidade econômica do emprego das SCP.

Mas, tal qual já afirmei, criticar o uso deste tipo societário porque ele desenvolve a mesma atividade que poderia ser desenvolvida pela sócia ostensiva, seria negar a própria finalidade deste modelo societário. Se a Conexão e a F&D são reais, detentoras de autonomia econômica e financeira, por mais estranho que seja o *modus* adotado, a estrutura idealizada perpassaria, por nada mais, que um direito inerente ao contribuinte de se organizar ou reorganizar da forma que melhor lhe convir.

E, diga-se, o fato dos negócios pactuados pela Conexão e pela F&D se referirem a períodos distintos dos examinados pela Fiscalização (algo apontado pela DRJ para justificar a desconsiderar tais provas), é absolutamente desimportante. Porque o que tais elementos pretendiam demonstrar é que a tais empresas tinham um fim em si mesmas, inclusive com independência econômica em relação à Tellus. Seja qual for o período a que se referem tais documentos, é inegável que estas empresas não podem ser consideradas fictícias (até para preservar as relações jurídicas instauradas quanto a terceiros).

Aliás, e no que toca à F&D, e mesmo em considerando algumas críticas aventadas pela Fiscalização (mormente quanto ao empréstimo pretensamente realizado por ela ao Sr. Daltro), o fato é que o seu sócio majoritário, sempre foi **prestador de serviços** da Tellus e nunca seu empregado. As premissas adotadas quanto a Conexão, por isso mesmo, não poderiam ser trazidas para aquela empresa, em específico.

Em resumo: não há como se considerar fictícia ou simulada a estrutura identificada na autuação, quando o próprio Fisco afirma e confirma que as empresas participantes das SCP eram reais.

Há, portanto, que se dar integral provimento ao recurso voluntário da contribuinte e, por conseguinte, aos recursos manejados pelos responsáveis tributários. Ato contínuo, impõe-se, também, negar provimento ao recurso de ofício, cujo objeto era apenas a responsabilidade tributária do Sr. Daltro.

IV CONCLUSÕES.

A luz do exposto voto por afastar a preliminar de mérito suscitada pela contribuinte Tellus S/A e, no mérito, por DAR PROVIMENTO aos recursos voluntários do contribuinte e dos devedores corresponsáveis e por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 15 do Acórdão n.º 1302-005.733 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10166.728841/2015-31