



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

Processo nº	10510.721220/2011-35
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.308 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	6 de dezembro de 2012
Matéria	IRPJ e REFLEXOS.
Recorrente	S.T. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA; BOMTOUR SERVIÇOS LTDA e ANTÔNIO MANOEL DE CARVALHO NETTO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

ARBITRAMENTO DE LUCROS. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. Dentre as razões para o arbitramento do lucro está o fato de que não constava na contabilidade da ST o recebimento da Bomtour do valor de R\$ 5.948.754,81 e demais parcelas. Este motivo, por si só, deve ser reijado como causa do arbitramento. O arbitramento dá-se quando se verifica que o sujeito passivo deixa de registrar sua real movimentação financeira. Porém, no caso dos autos, como tais valores estavam sendo registrados na SCP, ainda que eu tenha considerado que a recorrente não se desincumbiu, de forma adequada, em provar, em relação a 2007, a existência de SCP, tal fato é razão para considerar os valores recebido pela ST, mas não razão para arbitramento. Em sendo a ST tributada pelo lucro presumido, não havendo omissão de receita e nem conta bancária à margem do registros contábeis, o caso é de se lhe atribuir, em 2007, tal receita, sem o reajustamento da base de cálculo para fins do IRPJ.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI. INTERESSE COMUM. Mantém- se a imputação de responsável solidário ao sócio-gerente da Autuada, uma vez evidenciado que ele se beneficiou de vantagens financeiras indevidas, além de ter utilizado interpostas pessoas jurídicas, constituídas de forma artificial, com a intenção dolosa de descumprir a legislação vigente, configurando a prática de atos com infração de lei. Da mesma forma, resta confirmada a responsabilidade tributária solidária atribuída a pessoa jurídica cuja atuação, em conjunto com a Autuada, com a qual mantinha interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.

Recurso voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: i) reduzir a base de cálculo ao percentual de 32%; ii) excluir a co-responsabilidade de Antonio Manoel de Carvalho Neto quanto às irregularidades apuradas nos ano-calendário de 2007; e iii) afastar a imputação da multa qualificada. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento em maior extensão para: i) cancelar a exigência em relação ao ano-calendário de 2008; ii) excluir a co-responsabilidade de Antonio Manoel de Carvalho Neto também quanto às irregularidades apuradas nos ano-calendário de 2008; e: iii) excluir integralmente a co-responsabilidade de Bomtour Serviços Ltda. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor. Ausente momentaneamente o Conselheiro Frederico Augusto Monteiro de Alencar.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

(assinado digitalmente)

Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de autuação correspondente aos anos-calendário de 2007 e 2008, cujo lançamento, com exigência de crédito de IRPJ; CSLL; PIS e Cofins, com multa qualificada, se efetivou em 11-04-2011 (fl. 457).

Para efeito de relatório, da fl. 530 do Termo de Verificação Fiscal, transcrevo os seguintes registros efetuados pela autoridade fiscal:

1. não foi encontrado ou apresentado qualquer DARF de recolhimentos de tributos federais efetuados relativos a débitos das SCP's;

2. nas notas fiscais apresentadas não consta qualquer referência à SCP;

3. em todos os contratos apresentados, a empresa que figura ora como CONTRATANTE, ora como contratada, é a ST Locação Veículos Ltda, sem qualquer menção à SCP;

4. nos cheques emitidos para pagamento dos contratos o emitente/sacado é a ST Locação Veículos Ltda;

5. não foi apresentada qualquer prova da existência de uma SCP em 2007 e a única prova da existência da SCP em 2008 é um contrato firmado entre a ST e a Bomtour;

6. Se não há DARF referente a qualquer pagamento das SCPs, se não há notas fiscais especificadas, se não há menção nos contratos da existência da SCP, objetivamente há que se afirmar que não há SCP, logo toda a receita apurada na contabilidade apartada como se fosse da SCP, e constante das notas fiscais e DIRF das fontes pagadoras, deve ser atribuída à ST Veículos.

Do que se extrai dos fatos relacionados a partir da fl. 530 dos autos, a essência da controvérsia do presente processo gira em torno dos seguintes fatos¹:

a) da existência ou não de Sociedade em Conta de Participação, no ano de 2007, entre a empresa S.T. Veículos e Carlos Maurício, este falecido em final de 2008;

b) venda do carros que a S.T. Veículos tinha locados (ao Poder Público e empresas privadas) à empresa BOMTOUR, com permanência dos contratos de locação em nome da S.T. Veículos e a existência ou não de Sociedade em Conta de Participação, a partir de 23-10-2007, ou de 02-01-2012, entre a empresa S.T. Veículos e a BOMTOR;

c) se é possível a contabilidade e tributação em separado da sócia ostensiva pelo lucro presumido e da Sociedade em Conta de Participação pelo lucro real;

d) se a receita considerada omitida foi oferecida à tributação pela sociedade ostensiva ou pela Sociedade em Conta de Participação.

Feito os registros especificados nos itens anteriores, observo que o valor do crédito tributário importou em R\$ 28.765.285,03, já incluído neste montante os juros de mora até o mês da notificação e a multa qualificada (150%) aplicada no presente caso.

Em relação ao IRPJ e a CSLL os fatos geradores se referem a cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2007 e 2008. Já em relação ao PIS e a Cofins observou-se o aspecto temporal mensal, previsto nas normas que instituíram estas contribuições.

Da análise da fl. 516 dos autos observa-se que a “intimação” do lançamento foi extensiva à empresa BOMTOUR SERVIÇOS LTDA, na forma do artigo 124, do CTN, e ao sócio-gerente da empresa S.T. Veículos, Sr. Antônio Manoel de Carvalho Netto, na forma do artigo 153, III, do CTN.

A autoridade fiscal destacou que se fez necessário o arbitramento do lucro tendo em vista que a escrituração mantida pela recorrente revela evidentes indícios de fraude, erros e deficiências, que tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Documento assinado digitalmente em 02/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
¹ A impugnação da contribuinte direta consta das fls. 566 a 618 e dos responsáveis às fls. 626 a 664 e 5.720 a 5.777. O auto de infração consta das fls. 454 a 524. SOUZA, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Do termo de verificação fiscal, para efeito de relatório, colho os seguintes esclarecimentos fornecidos pela autuada e citados pelo auditor:

- a S.T. Veículos é uma empresa que sempre atuou na locação de veículos;
- a venda efetuada em 23 de outubro de 2007 alcançou a totalidade da frota;
- a S.T. sempre contratou, principalmente, com o Poder Público, por meio de licitações, sem possibilidade de transferência destes contratos. Por esta razão, a S.T. Locação, detentora dos contratos firmou Sociedade em Conta de Participação com o Sr. Carlos Maurício e posteriormente com a empresa BOMTOUR, com sede em Salvador, tendo a S.T. Veículos como sócia ostensiva.

Diante do fato do acórdão guerreado, na parte que relata os eventos, sintetizar outros detalhes especificados no Termo de Verificação Fiscal, a título de relatório, colho da decisão recorrida as seguintes informações:

- Inicialmente foi criada uma Sociedade em Conta de Participação – SCP entre a S.T. Veículos e Carlos Maurício, sendo que toda a operação da “ST” foi integralizada na SCP, que passou a locar os veículos e a ser a titular dos direitos e obrigações de todos os contratos da “ST”, enquanto toda a expertise no negócio e os serviços prestados pelo Sr. Carlos Maurício foram também integralizados, formando o fundo social da SCP. Com isso, a “ST” participava com 97% e o Sr. Carlos Maurício com 3%.

- Assim, dado à existência da S.T. Veículos e a SCP, “passaram a existir duas escritas independentes, sendo uma da “ST”, optante pelo lucro presumido, refletindo sua operação própria, cujas receitas se resumiam a uma “taxa de administração”, calculada com base no faturamento da SCP e paga por esta, em função da “ST” ser a responsável pela administração e operação dos contratos, e a outra da SCP, que optou pelo lucro real, espelhando os resultados da operação de locação dos veículos.”

- Em 23/10/2007, conforme Instrumento Particular de Venda e Compra de Veículos Automotores e Outras Avenças, às fls. 100 a 128, a “ST” vendeu toda a sua frota, composta de 585 veículos, para a empresa “BOMTUR”, pelo valor de R\$16.615.421,48, ficando a “BOMTOUR” como proprietária dos veículos e a “ST” permanecendo como titular dos contratos de locação, razão pela qual, prossegue a Impugnante, a SCP foi extinta, até porque, a partir de 2008, passou a vigorar a SCP formada pela “ST” e pela “BOMTUR”, informou a Autuada.

- No entendimento da autoridade fiscal, à luz dos artigos 991 e 993, do Código Civil, o Contrato Social é imprescindível para provar a existência da Sociedade em Cota de Participação, como também para estabelecer as regras gerais de operação. Desta forma, depreende-se que não há evidência alguma da efetiva existência da SCP que teria sido formada, no ano de 2007, pela Autuada (“ST”), na condição de sócio ostensivo, e pelo Sr. Carlos Maurício Almeida Wanderley, como sócio participante.

Prossegue a autoridade fiscal destacando que “a alegação da Impugnante de que não há como se fazer qualquer menção à SCP nas notas fiscais, uma vez que ela não possui CNPJ, e que sua ausência não macula a existência da SCP não faz qualquer sentido, uma vez que, não obstante a atividade constitutiva do objeto social seja exercida unicamente pelo sócio

ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, a indicação da expressão “SCP” após o nome do sócio ostensivo seria bastante simples, além de obrigatória, independendo do fato de a SCP não possuir CNPJ. Ao contrário do que diz a Impugnante, ao proceder dessa forma, ou seja, ignorando o regramento imposto pela legislação pertinente, a “ST” não apenas descumpre uma determinação legal, como dificulta, ou impede, a vinculação da operação realizada com a SCP.”

Quanto à inexistência de DARF referente ao recolhimento de quaisquer tributos pela SCP a recorrente justificou-se alegando:

“Como demonstrado em toda documentação apresentada à D. Fiscalização, tanto a SCP de 2007, quanto a de 2008, foram tributadas pelo regime do Lucro Real para o IRPJ/CSLL e sistema não cumulativo para PIS/COFINS. Como é comum nesse tipo de operação, apuraram prejuízo fiscal para fins de IRPJ/CSLL e saldo credor para fins de PIS/COFINS. Ainda mais, salienta-se que as despesas com a aquisição dos veículos não são consideradas como ‘ativo’, podendo ser levadas à conta de despesas. Assim, não há DARF’s relativos a ambas as SCP’s”.

Do acórdão recorrido, a título de relatório, ainda transcrevo as seguintes passagens que extraio da fl. 5.834 a 5.836:

Com a extinção da primeira SCP, em 23/10/2007, era de se esperar o encerramento de todas as suas contas contábeis, até porque os contratos com entidades públicas foram devolvidos pela SCP à “ST”, que, infere-se, continuou a operá-los, por cerca de setenta dias, mesmo não sendo mais proprietária da frota de veículos, até a constituição da nova SCP “ST/BOMTUR”. Contudo, declara a Impugnante que, a partir de 2008, com a constituição da SCP “ST/BOMTUR”, os saldos iniciais das contas relativas a esta SCP, inclusive as bancárias, corresponderiam aos saldos finais da SCP anterior, ou seja, a contabilidade da segunda SCP teria dado prosseguimento à contabilidade da primeira, embora fossem sociedades distintas, cujos sócios não eram os mesmos. No entanto, os agentes fiscais relacionaram várias contas contábeis que apresentaram saldos finais (2007) e iniciais (2008) com valores não coincidentes.

A venda dos veículos foi realizada em 23/10/2007, da primeira SCP (segundo a Autuada) para a “BOMTUR”, pelo valor total de R\$16.615.421,48, a serem pagos parceladamente, conforme Instrumento Particular de Venda e Compra de Veículos Automotores e Outra Avenças, às fls. 100 a 111. Logo depois, em 25/10/2007, foi contabilizado pela SCP, a título de “adiantamento a sócio”, o montante de R\$5.948.754,81, quantia idêntica ao primeiro pagamento efetuado pela “BOMTUR”, valor este retirado da conta bancária do Banese S/A, para o Sr. Antonio Manoel, sócio da “ST”, mas não da SCP. Saliente-se que o saldo da referida conta de adiantamento existente em 31/12/2007 foi simplesmente zerado em 01/01/2008, sem qualquer explicação.

...

Desse modo, restando suficientemente caracterizado nos autos a inexistência das SCP, ficticiamente criadas pela Contribuinte, havia mesmo que se afastar os efeitos tributários que seriam inerentes a esse tipo de sociedade, cabendo o lançamento dos tributos em nome da “ST”, no caso, o real sujeito passivo das obrigações tributárias principais.

Diante das irregularidades constatadas na contabilidade da Autuada, invariavelmente confundida com a contabilidade das pseudo SCP, revelando sua total imprestabilidade, para efeito de determinação do lucro real, bem como de identificar sua correta movimentação bancária, não restou alternativa à Fiscalização que não fosse arbitrar o lucro da pessoa jurídica. O lucro arbitrado é a forma de avaliação da renda das empresas aplicada nas hipóteses de descumprimento de requisitos definidos em lei para tributação do lucro real ou presumido. O arbitramento levado a efeito pelos agentes fiscais fundamentou-se no artigo 530, inciso II, do RIR/1999.

Ao apreciar as impugnações, a DRJ julgou-as improcedentes, sendo que desta decisão as partes foram regularmente intimadas, apresentando recursos que constam às fls especificadas no quadro abaixo e alegações que transcrevo na sequência:

Recorrente	Fls.
S.T. Locação de Veículos Ltda	5.861 a 5.919
Bomtour Serviços Ltda	5.932 a 6.009
Antonio Manoel de Carvalho Teto	6.018 a 6.056

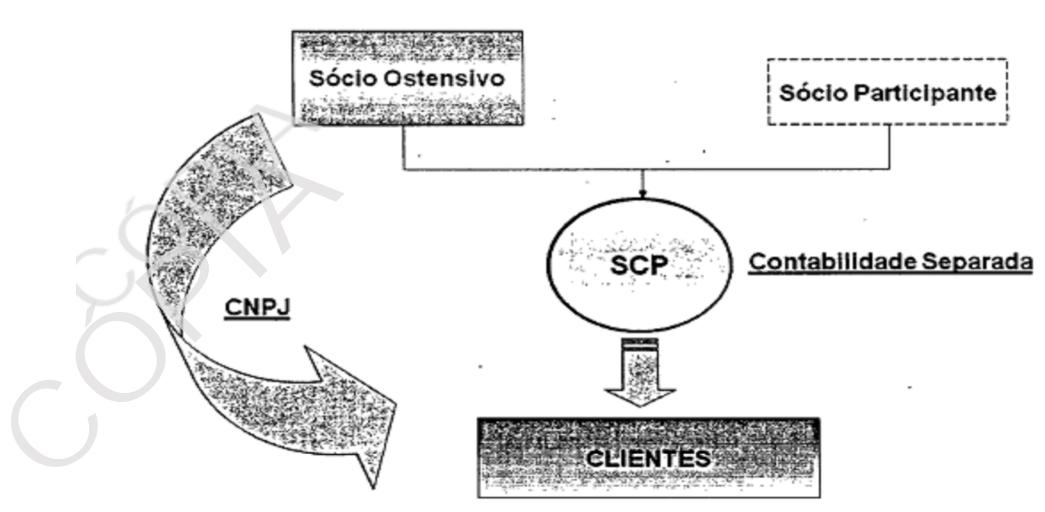
I – Das alegações da recorrente S.T. Veículos

1. Que às fls. 17 e seguintes a autoridade fiscal atestou a entrega dos documentos elencados, incluindo-se: contrato social; Livro Diário Geral nº 08, do ano-calendário de 2008..., notas fiscais emitidas no ano de 2008; contrato de compra e venda dos veículos entre a S.T. Veículos e a Bomtour e cópia do contrato de sociedade em conta de participação entre a Bomtour e a S.T. Veículos;

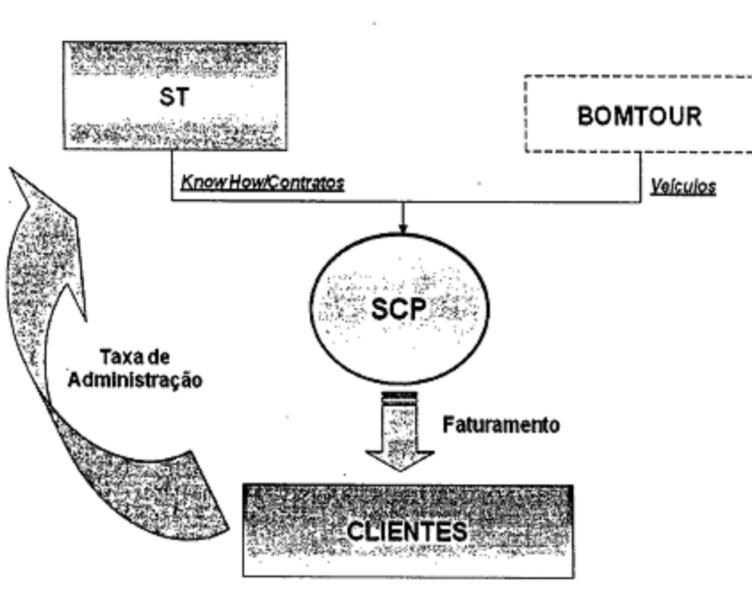
2. Que em 23-10-2007 a S.T. Veículos vendeu sua frota a Bomtour Serviços. Contudo, esta frota tinha por finalidade atender aos contratos firmados com o Poder Público, contratos estes que não podiam ser cedidos em face da vedação existente na Lei de Licitações;

3. Desta forma, a recorrente possuindo como ativo os contratos e a sua expertise no ramo de locações de veículos ao setor público e a Bomtour possuindo veículos, dentre os quais, digo eu relator, os adquiridos da S.T. Veículos, as partes, segundo alegam, decidiram formar uma SCP, cuja operação pode ser ilustrada da seguinte forma:

1^a. ilustração:



2ª ilustração:



4. No item 30 de seu recurso a recorrente destaca que existiam duas escritas fiscais: (i) uma da S.T, que reflete apenas operação própria e exclusiva (taxa de administração – Lucro Presumido) e (ii) outra da SCP, que reflete toda a operação de locação de veículos entre S.T. e o Carlos (lucro real) e posteriormente entre a S.T. e a Bomtour;

5. Que solicitado, apresentou à fiscalização 35 caixas de papelão contendo contratos de sublocação firmados entre os proprietários dos veículos alugados e a recorrente, recibos de pagamento, cópias de cheques relativos aos alugueis e notas fiscais de leasings;

6. Que em face da aquisição dos veículos pala Bomtour, quando da constituição da SCP com a Bomtour, com a S.T. ficou apenas os bens, direitos e obrigações não operacionais, empréstimos com o sócio, funcionários administrativos, dentre outros;

7. Em 1º de janeiro de 2008 foi contabilizado na S.T. seu investimento na SCT ST/BOMTOUR no valor de R\$ 8.890.625,56. (item 44 do recurso);

8. Dentre os ativos integralizados na ST/BOMTOUR estava o saldo bancário inicial da SCP de 2008 que correspondia ao saldo final da S.T. em 2007.

9. Que a autoridade fiscal fundamentou o arbitramento na suposta omissão de receita, mas o fez exatamente com base nas receitas disponibilizada pela própria recorrente;

10. Que num negócio de mais de 16 milhões de reais a Bomtour e a recorrente nunca forma, empresas ligadas.

11. Se tivesse ocorrido a compra do fundo de comércio, como dito no acórdão recorrido, porque a Bomtour pagaria à recorrente a taxa de administração, tributando-se este valor?

II – Das alegações da recorrente Bomtour Serviços Ltda – fls. 5.932 a 6.009

1. Inicialmente, no item 9 (fl. 5.936) a recorrente especifica as características das Sociedades em Conta de Participação, fazendo referência aos artigos 991 e 993 do Código Civil; art. 1º, § 1º, da IN/SRF nº 31, de 2001; art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 e artigo 1º, § 3º, V, b, das Leis nº 10.627, de 2002 e 10.833, de 2003; art. 515, caput, do Regulamento do Imposto de Renda e art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976;

2. Conforme se depreende do contrato de SCP, a S.T Locação (não a SCP) ficou incumbida pela administração dos contratos de locação, até porque disponibilizou funcionários para isto, recebendo por tal atividade uma “taxa de administração”, que se constituía na sua própria receita;

3. Que em relação à intimação para que fosse demonstrada a apuração do PIS e da Cofins do ano-calendário de 2008, juntou a planilha de fls. 28 na qual demonstrou a apuração destas contribuições, detalhando os créditos e os débitos;

4. Diz a Bomtour que em 1º de janeiro de 2008 foi contabilizado na ST seu investimento na SCP ST/Bomtour (R\$ 8.890.625,56), sendo que o mesmo se observa no Balanço da Bomtour, com relação o seu investimento na SCP;

5. Que em 31-12-2008 a ST efetuou a equivalência patrimonial de seu investimento na SCP ST/BOMTOUR, que por ter apurado prejuízo diminuiu seu investimento para R\$ 8.371.239,73;

6. Que não pode a D. Fiscalização, após a apresentação, pela S.T., de toda documentação comprobatória das operações realizadas, desconsiderá-las em sua totalidade, afirmando a inexistência de qualquer SCP e arbitrando o lucro. É equívoco o pressuposto de omissão de receitas;

7. Que as controvérsias quanto à falta de menção à SPC nas notas fiscais se explicam no fato de que esse tipo de Sociedade não possuir CNPJ/MF, bem como personalidade jurídica, já que o objeto social é exercido unicamente pelo sócio ostensivo, conforme o art. 991, do Código Civil.

8. Questiona a recorrente o porquê se lançaria em uma sociedade desse tipo

Documento assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9. Apenas ao sócio ostensivo da SCP compete explorar, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, o objeto definido no contrato de participação;

10. Quanto à conta bancária, sustenta a recorrente que não há nenhum impedimento na utilização da mesma conta pela S.T. Locação e a SCP e mais, não há previsão que determine que a sócia ostensiva e a SCP tenham contas bancárias diferentes. Isto nem poderia ser diferente, pois a emitente dos cheques sempre foi a sócia ostensiva;

11. Que todas as operações realizadas foram devidamente comprovadas, não havendo uma única transação que não tivesse espelhada em documentos fiscais, tanto é assim que a autoridade fiscal utilizou-se dos valores contabilizados pela ST para arbitrar o lucro (item 115 e 186 do recurso – fl 5.989);

12. Que no caso em tela não cabe multa qualificada;

III – Das alegações do recorrente Antônio Manoel de Carvalho – fl. 6.018

1. Argumenta o recorrente que seu sobrinho Carlos Maurício era sócio de fato da ST. Locação;

2. Que em face de litígio judicial correspondente ao processo nº 018/2002, da 5^a. Vara de Família da Comarca de Aracaju, em que se pretendia fixação de alimentos com base no argumento de que Carlos era sócio de fato da S.T. Locação, para conferir segurança a este, foi celebrado entre este e a S.T, n no ano de 2007, Sociedade em Conta de Participação, existindo duas contabilidades, uma em nome da ST e outra em nome da SCP;

3. Quanto aos demais aspectos o recurso segue a mesma linha de argumentos dos demais recorrentes, destacando inexistir qualquer motivação clara que justifique sua inclusão como terceiro responsável (art. 135, do CTN).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes Da Silva - Relator

Os recursos são tempestivos, foram interpostos por partes legítimas e estão devidamente fundamentados. Assim, conheço-os e passo ao exame da matéria que, ao meu sentir, envolve questões relacionadas aos seguintes pontos:

I – As normas de direito civil aplicáveis à Sociedade em Conta de Participação;

II – As normas de direito tributário aplicáveis às Sociedade em Conta de Participação;

III - Os requisitos caracterizadores da Sociedade em Conta de Participação;

IV – A análise da prova quanto à existência ou não, no ano de 2007, em especial nos primeiros três trimestres, de SCP entre a empresa S.T. Locação e o contribuinte Maurício;

V - A análise da prova quanto à existência ou não, no ano de 2007, em especial no último trimestre, de SCP entre a empresa L.T. Locação e a Bomtour;

VI – A análise da prova quanto à existência ou não, no ano de 2008, de SCP entre a empresa L.T. Locação e a Bomtour;

VII – Os aspectos relacionados à contabilidade da recorrente S.T. Locação e o arbitramento do lucro tanto no ano de 2007 quanto no ano de 2008.

VIII – A questão relacionada à multa qualificada;

IX – Os aspectos inerentes à responsabilidade de terceiros do contribuinte Antônio Manoel de Carvalho Neto e a extensão desta;

X – Os aspectos relacionados à solidariedade ou não da Bomtour e o regime de SCP.

I – Das normas de direito civil aplicáveis à Sociedade em Conta de Participação

Conforme lição de Marcelo Andrade Férés² “o fenômeno associativo é irmão gêmeo da humanidade. Desde os primórdios, a união de homens para a superação das limitações individuais é constante.

Com a evolução dos tempos, no entanto, percebe-se que as sociedades, especialmente as empresárias, deixaram de ser mero instrumento de conjunção de esforços,

Documento assinado digitalmente em 18/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Fomrtação Juris Síntese nº 51, em 18/04/2013, Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA. Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

para assumirem a função de técnica de baliza da responsabilidade dos sujeitos que delas participam.

Por meio do desenvolvimento do instituto da personalidade jurídica dos entes coletivos privados, principalmente pela consagração do princípio da autonomia patrimonial, ensejou-se uma clara dissociação entre a sorte da sociedade e a dos seus sócios.

A propósito do fenômeno associativo, onde também se inclui as Sociedades em Conta de Participação, a matéria encontra-se disciplinada nos artigos 325 e 326, do Código Comercial e artigos 991 a 996, do Código Civil, os quais grifei os pontos relevantes ao caso concreto:

Código Comercial

Da Sociedade em Conta de Participação

Art. 325. Quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, acidental, momentânea ou anônima; esta sociedade não está sujeita às formalidades prescritas para a formação das outras sociedades, e pode provar-se por todo o gênero de provas admitidas nos contratos comerciais (artigo 122).

Art. 326. Na sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo é o único que se obriga para com terceiro; os outros sócios ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato.

Código Civil

Da Sociedade em Conta de Participação

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

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

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

..

O fato do artigo 991, do Código Civil, dispor que na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, não caracteriza derrogação do artigo 325. do Código Comercial, na parte em que se refere ao trabalho de um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social. Havendo distribuição dos lucros por evidente que haverá, de alguma forma, participação do sócio oculto na obtenção dos resultados, ainda que tal contribuição seja somente intelectual ou financeira. O que a lei veda é que o sócio oculto pratique ato negocial, relacionado à atividade da SCP, em nome próprio. Os atos negociais são realizados sob a égide do sócio ostensivo, no caso a pessoa jurídica constituída³.

Desta forma, na sociedade em cota de participação o contratante nada pode exigir do sócio oculto. Todavia, o sócio ostensivo, em face de contrato com o sócio oculto, pode exigir que este pratique esta ou aquela ação em relação à qual se obrigou. Por exemplo, se o sócio oculto se obrigou a aportar recursos, por determinado lapso temporal, o sócio ostensivo pode exigir que a satisfação esta obrigação.

Quanto aos aspectos contábeis do investimento do sócio oculto na Sociedade em Conta de Participação, tem-se a regra contida no artigo 179, da Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

II – Das normas de direito tributário aplicáveis às Sociedade em Conta de Participação

Às Sociedades em Conta de Participação aplicam-se as disposições contidas nos artigos 148, 149, 254 e 515, do Regulamento do Imposto de Renda; artigo 179, III, da Lei nº 6.404, de 1976 e as disposições constantes nas Instruções Normativas nº 179, de 1987 e IN SRF nº 31, de 2001, normas estas que seguem transcritas:

Regulamento do Imposto de Renda

.....

³ Faço tal registro pois em ocasião anterior consignei que: "Do confronto do artigo 325, do Código Comercial, com o artigo 991, do Código Civil, que entrou em vigor em 11-01-2003, tenho que o Código Civil, contém restrição que não existia no Código Comercial. Enquanto o Código Comercial previa, de forma expressa, a participação do trabalho de “alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social”, o Código Civil de 2003 faz referência de que a atividade é exercida unicamente pelo sócio ostensivo".

Sociedade em Conta de Participação

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas.

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

....

Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:

I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

....

Art. 515. O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP.

Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo

Instrução Normativa SRF nº 179, de 1987

1. Os resultados das sociedades em conta de participação - SCP, deverão ser apurados, em cada período-base, com observância das disposições do artigo 16 da Lei Nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e demais normas fiscais aplicáveis às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, inclusive quanto à correção monetária das demonstrações financeiras.

2. Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação.

3. *A escrituração das operações da SCP poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios da referida sociedade.*

3.1. *Quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à SCP.*

3.2. *Os resultados e o lucro real correspondentes à SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.*

3.3. Nos documentos relacionados com a atividade da SCP, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

4. Não será exigida a inscrição da SCP no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CGC/MF.

5. O lucro real da SCP será informado e tributado na mesma declaração de rendimentos do sócio ostensivo.

5.1. Não será incluído na declaração de rendimentos o prejuízo fiscal apurado pela SCP, o qual poderá ser compensado com os lucros da mesma nos 4 (quatro) períodos-base subsequentes.

5.2. Não será permitida a compensação de prejuízos e lucros entre duas ou mais SCP, nem entre estas e o sócio ostensivo.

5.3. O imposto e a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS serão pagos juntamente com o imposto e a contribuição para o PIS devidos pelo sócio ostensivo, através do mesmo DARF.

5.4. Os demais tributos federais e a contribuição para o FINSOCIAL correspondentes à SCP serão, também, pagos em nome do sócio ostensivo.

5.5. A opção para aplicação do imposto em investimentos regionais e setoriais incentivados, correspondente à SCP, será efetuada pelo sócio ostensivo, em sua própria declaração de rendimentos.

5.5.1. Os certificados de investimento (CI) correspondentes à SCP serão emitidos em nome do sócio ostensivo.

6. Os valores entregues ou aplicados na SCP, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por eles classificados em conta do ativo permanente, de conformidade com o disposto no artigo 179, item III, da Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estando sujeitos aos critérios de avaliação previstos na referida Lei Nº 6.404/76 e no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto Nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR /80).

6.1. Os valores entregues pelos sócios, pessoas jurídicas, somados aos valores entregues pelos sócios, pessoas físicas, constituirão o capital da SCP, que será registrado em conta que represente o patrimônio Líquido desta.

7. Os lucros recebidos de investimento em SCP, avaliado pelo custo de aquisição, ou a contrapartida do ajuste do investimento ao valor de patrimônio líquido da SCP, no caso de investimento avaliado por esse método, não serão computados na determinação do lucro real dos sócios, pessoas jurídicas, das referidas sociedades.

8. Os rendimentos pagos pela SCP, bem como os lucros por elas distribuídos serão tributados na fonte, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

8.1. O imposto incidente na fonte, na forma deste item, terá, nos beneficiários dos rendimentos, o mesmo tratamento dado ao imposto retido na fonte pelas demais pessoas jurídicas.

9. O ganho ou perda de capital na alienação de participação em SCP será apurado segundo os mesmos critérios aplicáveis à alienação de participação societária em outras pessoas jurídicas.

10. Fica revogada a Instrução Normativa SRF Nº 49, de 15 de abril de 1987 (D.O.U. de 21 de abril de 1987).

Instrução Normativa SRF nº 31, de 2001

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as sociedades em conta de participação podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção da sociedade em conta de participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

§ 2º O recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela sociedade em conta de participação será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

Art. 2º As sociedades em conta de participação que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

Art. 3º O disposto nesta Instrução Normativa não prejudica a observância das demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido previstas na legislação tributária, inclusive quanto à adoção do regime de caixa.

Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

III - Dos requisitos caracterizadores da Sociedade em Conta de Participação - SCP;

Da análise dos dispositivos legais acima transcritos, conforme já apontado pela recorrente, tem-se que a Sociedade em Conta de Participação, é caracterizada, em relação aos aspectos constitutivos e tributários pelos seguintes vetores:

- (i) A SCP é uma sociedade, entretanto, não possui personalidade jurídica própria, nos termos dos artigos 991 e seguintes do Código Civil;
- (ii) É formada com dois tipos de sócios: sócio ostensivo e sócio participante, mas atua somente por meio do sócio ostensivo que, inclusive, responsabiliza-se perante terceiros (art. 326, do Código Comercial e art. 991, do Código Civil);
- (iii) O sócio participante obriga-se, exclusivamente, perante o sócio ostensivo, nunca perante terceiros em nome da SCP (art. 326, do Código Comercial e art. 991, do Código Civil);
- (iv) Por não possuir personalidade jurídica; não possuir inscrição no CNPJ/MF; não possuir exigência de registro na Junta Comercial, tem-se que sua atuação e recolhimento dos tributos dá-se exclusivamente com o CNPJ/MF do sócio ostensivo (art. 993, do Código Civil e item 4 da IN SRF nº 179/1987);
- (v) Para fins de tributação, a SCP é equiparada a pessoa jurídica independente na apuração da CSLL, PIS, COFINS e do IRPJ, o qual poderá ser apurado tanto pelo Lucro Real quanto pelo Lucro Presumido (artigo 1º, §1º, da IN/SRF nº 31/2001);

- (vi) A opção pelo regime do Lucro Presumido ou Real não vincula a opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica na opção daquela (art. 149 Regulamento do Imposto de Renda e artigo 1º, §1º, da IN/SRF nº 31/2001);
- (vii) O recolhimento dos tributos e contribuições federais é efetuado em nome do sócio ostensivo, eis que é quem possui o CNPJ/MF e a quem compete a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos (como parte de sua própria declaração) e recolhimento dos tributos devidos pela SCP (itens 2, e 5 da IN SRF nº 179, de 1987).
- (viii) A SCP, por não ter personalidade jurídica, não tem obrigação de apresentar a DIPJ para a Receita Federal e as obrigações acessórias relativas às informações ao Fisco deverão ser cumpridas pelo sócio ostensivo (item 5 IN SRF nº 179, de 1987);
- (ix) Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados pela SCP, seja ela tributada pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 e, em relação ao PIS e a Cofins, artigo 1º, § 3º, V, b, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003);
- (x) O prejuízo fiscal apurado por uma SCP somente poderá se compensado com o Lucro Real decorrente da mesma SCP (artigo 515, do Regulamento do Imposto de Renda);
- (xi) Os valores entregues ou aplicados na SCP pelos sócios pessoas jurídicas deverão ser por eles classificados em conta de Ativo Permanente – investimentos (artigo 179, III, da Lei nº 6.404, de 1976);
- (xii) A escrituração das operações de SCP deverá ser efetuada em livros próprios pelo sócio ostensivo ou nos mesmos livros deste, mas de forma que seja possível a segregação (itens 3 e 3.1 da IN SRF nº 179, de 1987).
- (xiii) Os resultados e o Lucro Real da SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do Lucro Real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita no mesmo livro (item 3.2 da IN SRF nº 179, de 1987).
- (xiv) Nos casos em que o sócio participante atuar, de forma própria, nas relações do sócio ostensivo com terceiros, este passa a responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier. Ou seja, se o sócio participante intervir de forma a praticar ato que resulte em obrigação à SCP, em relação a tais atos ele passa a ser responsável pelas obrigações decorrentes. (art. 993 do Código Civil);
- (xv) - A independência entre o sócio ostensivo e o sócio participante é tal que a falência deste não diz respeito ao sócio ostensivo. Por sua vez, a falência do sócio ostensivo resulta na extinção da SCP (art. 994, do Código Civil).

IV - Da análise da prova quanto à existência ou não, no ano-calendário de 2007, em especial nos primeiros três trimestres, de SCP entre a empresa S.T. Locação e o contribuinte Maurício

Em seu relatório, a autoridade fiscal apontou que não foi apresentada qualquer prova da existência de uma SCP, em 2007, entre a empresa S.T. Locação e o contribuinte Maurício, falecido em 2008.

A recorrente, por sua vez, argumenta a existência de Sociedade em Conta de Participação – SCP entre a S.T. Veículos e Carlos Maurício, apontando que todas as operações da “ST” foi integralizada nesta SCP, que passou a locar os veículos e a ser a titular dos direitos e obrigações de todos os contratos da “ST”, enquanto toda a expertise no negócio e os serviços prestados pelo Sr. Carlos Maurício foram também integralizados, formando o fundo social da SCP. Com isso, a “ST” participava com 97% e o Sr. Carlos Maurício com 3%.

Assim, segundo a recorrente, dado à existência da S.T. Veículos e a SCP, “passaram a existir duas escritas independentes, sendo uma da “ST”, optante pelo lucro presumido, refletindo sua operação própria, cujas receitas se resumiam a uma “taxa de administração”, calculada com base no faturamento da SCP e paga por esta, em função da “ST” ser a responsável pela administração e operação dos contratos, e a outra da SCP, que optou pelo lucro real, espelhando os resultados da operação de locação dos veículos.”

Pelo que se depreende do termo de intimação de fl. 02, datado de 14/07/2010, a autoridade fiscal solicitou, dentre outros documentos, o Livro Caixa ou Diário e Razão do ano-calendário de 1997.

À fls. 05 encontra-se novo Termo de Intimação, este datado de 27/08/2010, em que a fiscalização solicita, dentre outros documentos, arquivos magnéticos relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Por fim, por meio dos termos de fls. 08 e 10, foi solicitado, dentre outras informações, prova material da existência da Sociedade em Conta de Participação, no ano-calendário de 2007 e para:

2 - Explicar, por escrito, a escrituração do valor do Capital da alegada SCP no ano-calendário de 2007, já que a conta Capital parte de um saldo inicial de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e recebe 02(dois) lançamentos durante o ano, ambos em 03/12/2007, nos valores de R\$ 2.980.000,00 (dois milhões novecentos e oitenta mil reais) referente ao sócio Antônio Manoel e R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) referente ao sócio José Tadeu (sócio com 1% de participação na ST Locação de Veículos Ltda.), valor total transferido da conta Exercícios Anteriores, resultando em um Capital Final de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

3 - Explicar, por escrito, a escrituração das contas Caixa e Bancos das alegadas SCP nos anos-calendário de 2007 e 2008, já que constata-se que a alegada sociedade em conta de participação cuja identificação contratual é "ST/BOMTOUR" que foi aberta em 02/01/2008, já iniciou suas atividades com saldos iniciais nas contas Caixa e Bancos, tendo, a maioria destas contas o seu saldo inicial corresponde ao saldo final da alegada SCP anterior, além das contas bancárias serem as mesmas;

4 - Explicar, por escrito, os motivos dos cheques pagos pela alegada SCP "ST/BOMTOUR", no ano-calendário de 2008, aos contratados, serem de cheques emitidos pelo Banco do Brasil, CC nº12.551-2, cuja abertura de conta se deu em 06/2001 e pelo Banese, CC nº102969-4 cuja abertura de conta se deu em 05/1998;

5 - Comprovar os valores recebidos da BOMTOUR SERVIÇOS LTDA referentes à aquisição dos veículos de conformidade com o "Instrumento Particular de Venda e Compra de Veículos Automotores e Outras Avenças" datado de 23 de outubro de 2007.

À fl. 17 dos autos, a empresa apresentou os documentos e livros citados à fl. 18, fazendo referência à SCP com a empresa Bomtour, celebrado em 02 de janeiro de 2008. Na ocasião a recorrente destaca que em 23-10-2007 vendeu a totalidade de sua frota à Bomtour, empresa com sede em Salvador, controlada pela BBD Locadora de Veículos, com sede em São Paulo. Contudo, em face de seus contratos com o Poder Público, dado as disposições da Lei de

Licitações, por não poder transferi-los, celebraram SCP para viabilizar a continuidade do negócio.

A primeira vez em que Carlos Maurício é citado pela recorrente aparece à fl. 30, quando da entrega de documentos relativos ao ano-calendário de 2007, tendo a recorrente indicado que ele era sócio de fato e sobrinho do sócio de direito Sr. Antônio Manoel e que decidiram constituir uma SCP em que a ST entrou com os veículos e Carlos Maurício com a expertise.

No item 16 da fl. 32 a recorrente S.T Veículos destaca que participava em 97% da SCP e Carlos em 3%. Já no item 17 (fl. 33), informa que recebia apenas a taxa de administração e a SCP, que refletia as operações de locação de veículos entre S.T e o Sr. Carlos, o valor correspondente às transações realizadas. Argumenta a recorrente que com a venda dos veículos à Bomtour, em outubro de 2007, a SCP com o Sr. Carlos Maurício foi desfeita.

À fl. 34 há protocolo de entrega de 37 caixas de documentos "contendo contratos de sublocação entre os proprietários e a S.T. Veículos.

Analizando os contratos de locação, notas fiscais e cheques, bem como o percurso e a finalidade dos veículos locados, tem-se que a empresa S.T. Veículos vencia licitações voltadas ao transporte escolar, locações de ambulâncias e outros veículos e valia-se, em parte, de veículos sublocados de terceiros para adimplir os contratos.

Tendo por norte o disposto no artigo 992, do Código Civil, que dispõe que "a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito", procurei analisar os contratos existentes nos autos; os cheques emitidos e a grafia das notas fiscais ou observações nestas na tentativa de localizar elementos de prova capaz de provar a SCP entre Carlos Maurício e a S.T. Veículos. Em que pese a análise dos autos não localizei elemento de prova neste sentido.

Em relação aos aspectos contábeis, a SCP entre a S.T. Veículos e o Sr. Carlos Maurício, a primeira vista, apresentam regularidade. O Livro Diário referente às operações do ano de 2006, foi levado a registro na Junta Comercial em 17-04-2007 e sob os aspectos formais não se identificam irregularidades aparentes. Igualmente, a partir da fl. 363, por exemplo, há o extrato da conta contábil nº 3.2.1.02.109, com os valores da Taxa de Administração, os quais seguem transcritos:

Razão

S.T.LOC DE VEICULOS LTDA-SCP 02.479.172/0001-15									
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Cód.Contra	Contrapartida	Histórico
31/01/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	387.853,66	387.853,66 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
28/02/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	480.538,09	868.391,75 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
31/03/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	483.727,76	1.352.119,51 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
30/04/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	462.743,10	1.814.862,61 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
31/05/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	464.145,21	2.279.007,82 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
30/06/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	274.179,70	2.553.187,52 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
31/07/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	356.244,25	2.909.431,77 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
31/08/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	353.251,94	3.262.683,71 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
30/09/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	376.051,60	3.638.735,31 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
31/10/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	429.124,30	4.067.859,61 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
30/11/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	451.056,21	4.518.915,82 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO
31/12/2007	3.2.1.02.109	Taxa de Administracao	D	417.877,70	4.936.793,52 D		2.1.1.02.114	Diversos	VI ref TAXA DE ADMINISTRACAO

À fl. 368 e seguintes, tem-se a contabilidade de 2007, em separado, da SCP em que Aparece a venda de inúmeros veículos, conforme exemplo que segue:
 Documento assinado digitalmente conforme MP-11-2.209-000-2783-2013
 Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
 Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Razão

Nome: S.T.LOC DE VEICULOS LTDA-SCP CNPJ: 02.479.172/0001-15 Conta: 4.4.1.01.001 - Venda de Veículos Saldo inicial: 0,00									Histórico
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Cód.Contra	Contrapartida	
02/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	10.000,00	10.000,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA DE VEICULO UNO PLACA HZQ 7861
02/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	13.500,00	23.500,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA DE VEICULO UNO PLACA HZK 8471
06/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	8.712,00	30.212,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA DE VEICULO SANTANA PLACA HZK 5976
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	50.000,00	80.212,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO GOLF PLACA HZZ 4547
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	14.000,00	94.212,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO GOL PLACA HZW 3456
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	75.000,00	169.212,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO GOL PLACA HZT 8711
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	25.073,00	194.285,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO RENAULT PLACA HZZ 0652
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	14.000,00	208.285,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO GOL PLACA HZV 5055
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	8.000,00	216.285,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO FIESTA PLACA HZS 1828
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	15.700,00	231.985,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO UNO PLACA HZZ 0763
30/01/2007	4.4.1.01.001	Venda de Veículos	C	15.000,00	246.985,00 C	1.1.1.01.001		Caixa Matriz	VL REF. VENDA VEICULO UNO PLACA HZZ 0703

A partir da fl. 394 dos autos tem-se a contabilidade da receita da SCP, indicando o faturamento junto a inúmeros órgãos públicos. Neste sentido segue o exemplo em relação à Prefeitura de Itapicuru:

Razão

Nome: S.T.LOC DE VEICULOS LTDA-SCP CNPJ: 02.479.172/0001-15 Conta: 1.1.2.02.085 - PM Itapicuru Saldo inicial: 0,00									Histórico
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Cód.Contra	Contrapartida	
29/03/2007	1.1.2.02.085	PM Itapicuru D	88.804,45	88.804,45 D					VL REF NF N° 8832 PM DE ITAPICURU
15/04/2007	1.1.2.02.085	PM Itapicuru C	66.000,00	22.804,45 D	32.1.02.108			Sublocacao-2	VL PGTO SUBLOCACAO
23/04/2007	1.1.2.02.085	PM Itapicuru D	88.804,45	111.608,90 D					VL REF NF N° 8832 PM DE ITAPICURU
03/05/2007	1.1.2.02.085	PM Itapicuru C	101.800,00	9.808,90 D	1.1.1.02.011			Banese S/A-Ag.011-Siq.Campos CC:102969-4	VL REF. RECEBIMENTO
22/05/2007	1.1.2.02.085	PM Itapicuru D	31.874,74	41.192,64 D					

A relação de todos os valores recebidos, no ano 2007, de cada uma das Prefeituras, Secretarias de Estados e demais órgãos públicos, consta da planilha de fls. 146 a 208, de onde cito como exemplo os primeiros dias do mês de janeiro de 2007 (fl. 146)

NOTA	EMISSÃO	CLIENTE	VALOR
8051	02/01/2007	Prefeitura Municipal de Itabaiana	7.770,00
8052	02/01/2007	Prefeitura Municipal de Itabaiana	2.455,00
8053	02/01/2007	Consorocio Dia e Noite	560,00
8054	02/01/2007	Consorocio Dia e Noite	630,00
8055	03/01/2007	Secretaria de Estado da Casa Civil	16.134,40
8056	05/01/2007	Instituto Ibicy	3.750,00
8057	05/01/2007	Prefeitura Municipal de Pinhão	4.500,00
8058	05/01/2007	Prefeitura Municipal de Pinhão	4.500,00
8059	05/01/2007	Prefeitura Municipal de Pinhão	7.600,00
8060	05/01/2007	Prefeitura Municipal de Pinhão	2.600,00
8061	05/01/2007	Prefeitura Municipal de Canindé do São Francisco	149.866,32

Quando verifico a soma dos valores das notas fiscais em cada um dos trimestres e o valor tributável que constou do auto de infração, constato que há coincidência de valores. Assim, não se pode falar em omissão de receita, mas sim se esta receita podia ser contabilizada como pertencente à SCP entre a empresa S.T. Veículos e o Sr. Carlos Maurício.

Diferentemente do posicionamento da fiscalização, à luz do disposto nos artigos 992 e 993, do Código Civil, entendo que a SCP não requer, obrigatoriamente, contrato formal e muito menos inscrição deste em qualquer órgão. O que se exige é a prova da existência deste. A título de exemplo, poderia inexistir contrato entre a S.T. Veículos e o Sr. Carlos Maurício e mesmo assim ficar

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 18/

04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE

SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

provado, por anotações em notas fiscais e outros documentos particulares, que ditas receitas eram decorrentes das atividades da SCP e a esta pertenciam.

Não ignoro que a contabilidade da recorrente, sob o aspecto formal, contabiliza em separado a receita da SCP. Tal fato é indicativo, mas ao meu sentir não é suficiente. O Código Civil, nos dispositivos antes transcritos, admite a prova da SCP por qualquer meio. O registro contábil é um meio de prova. Contudo, no caso concreto, só o registro, dado o falecimento da outra parte, não se mostra suficiente.

A título de comparação, no que diz respeito à empresa Bomtur, por exemplo, há contrato formal da existência da SCP e elemento negocial (compra da frota) superior a R\$ 16.000.000,00 (dezesseis milhões de reais). O pagamento mediante cheque e a regular compensação destes, agregado aos demais elementos do contrato, demonstram o negócio previamente realizado e a posterior constituição da Sociedade em Conta de Participação.

Soma-se aos fatos já expostos que em 2007 não há SCP contabilizada no ativo permanente (investimentos da S.T. Veículos), conforme determina o artigo 179, III, da Lei das S/A.

Com tais considerações, entendo que a recorrente não provou, em relação ao ano-calendário de 1997, a existência de SCP entre ela e o contribuinte Carlos Maurício.

Quanto à multa qualificada, em face do não reconhecimento da SCP, é matéria que analisarei em item separado.

V - A análise da prova quanto à existência ou não, no ano de 2007, em especial no último trimestre, de SCP entre a empresa L.T. Locação e a Bomtour.

O contrato de compra e venda de fls. 100 e seguintes, junto com os demais elementos existentes nos autos, dentre os quais os comprovantes bancários (fl. 46) e o registro no Livro Razão (fl. 136), não deixam dúvidas de que em 23-10-2008 a empresa S.T. VEÍCULOS, com sede no Estado de Sergipe, vendeu à empresa BOMTOUR SERVIÇOS LTDA, com sede em no Estado da Bahia, a frota de 585 veículos identificados nos anexos I e II do contrato celebrado, pelo valor de R\$ 16.615.421,48⁴.

A propósito do negócio aqui realizado, observo que o Livro Razão (fl. 366) registra que em 24-10-2007 foi paga a primeira parcela da transação (R\$ 5.948.754,81) e neste mesmo dia foi feito adiantamento ao sócio Antônio Manoel no valor de R\$ 5.754.754,81).

Na cláusula terceira, parágrafo segundo, há disposição contratual prevendo prazo máximo de 90 (noventa) dias para transferência dos registros em favor da Compradora. Observo que esta cláusula trata de formalidade administrativa junto ao órgão de trânsito e não tem relação com a aquisição da propriedade que se deu em 23-10-2007 cabendo, inclusive, à compradora, a obrigação de pagar as parcelas de leasing dos veículos relacionados no ANEXO II do contrato.

O Livro Razão da empresa S.T. Veículos, a partir da fl. 280, indica os pagamentos dos contratos de leasing por parte da compradora Bomtour Serviços.

⁴ Pelo que se extrai da cláusula segunda, parágrafo quarto, (fl. 103), a compradora tinha 45 dias para vistoriar os veículos e, caso constatadas divergências entre o número de veículos arrolados e os efetivamente localizados em Autenticado digitalmente em 18/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

As notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 146 a 274, mais precisamente a partir de fl. 257, indicam que os veículos negociados continuaram prestando serviços aos clientes até então atendidos, sem dissolução de continuidade.

Em relação ao ano de 2008 há contrato formal e registro na contabilidade da recorrente da SCP entre a empresa S.T. Veículos e a Bomtour. Quanto a 2007, a única notícia que se tem é a compra dos veículos pela empresa Bomtour. O contrato de compra e venda previa um prazo de 45 dias para vistoria, mas é absolutamente omissa quanto à receita destes veículos. A prova que se tem nos autos é que a referida receita ainda foi contabilizada na SCP existente entre S.T Veículos e Carlos Maurício. Aparentemente é pouco crível que a Bomtour passaria a responder pelas prestações dos veículos sem obter a receita correspondente. Mais, se as prestações do leasing representavam receitas, os rendimentos produzidos por estes veículos deveriam representar receita da adquirente. Por outro lado, envolvendo negócios com mais de 500 veículos, com necessidade de vistoria, transferência de contratos junto a instituições financeiras, é compreensível este lapso temporal de dois meses.

Em relação ao período entre 23-10-2007 (data do contrato de compra e venda dos veículos) e 02-01-2008 (data do contrato de constituição da novas SCP), a convicção a que chego é que, ocorreu algum tipo de ajuste, só que não consignado nos contratos.

Em busca de prova, considerando que os recursos foram creditados na conta da S.T. Veículos, procurei encontrar elementos por meios dos quais pudesse afirmar, com segurança, que todos os saldos finais em 31-12-2007, na conta da S.T. Veículos correspondiam ao saldo inicial na conta da SCP, encontrando as seguintes divergências:

CONTA: Caixa Matriz

Saldo final 2007..... 417.410,96 (fls. 234 do Razão AC2007)
Saldo inicial 2008 102.197,49 (fls. 002 do Razão AC2008)

CONTA: Banese S/A-Ag.028 Santo Antônio CC: 03/1020127

Saldo final 2007..... 465.222,37 (fls. 276 do Razão AC2007)
Saldo inicial 2008 447.345,17 (fls. 041 do Razão AC2008)

CONTA: SE de Segurança Pública

Saldo final 2007..... 166.796,21 (fls. 509 do Razão AC2007)
Saldo inicial 2008 77.597,74 (fls. 384 do Razão AC2008)

CONTA: PM Canindé do São Francisco

Saldo final 2007..... 123.386,59 (fls. 528 do Razão AC2007)
Saldo inicial 2008 212.585,06 (fls. 404 do Razão AC2008)

CONTA: PM Olindina

Saldo final 2007..... 229.348,24 (fls. 561 do Razão AC2007)
Saldo inicial 2008 307.848,24 (fls. 443 do Razão AC2008)

CONTA: PM Itapicuru**Saldo final 2007 262.600,27 (fls. 562 do Razão AC2007)****Saldo inicial 2008 184.100,27 (fls. 445 do Razão AC2008)**

Tais divergências, ora a menor, ora maior, podem revelar dois aspectos: a) erro contábil ou b) que a SCP entre a Bomtour e a S.T. Veículos somente iniciou em 2008.

Dentre as duas probabilidades, dado o contrato existente entre as citadas empresas e a inexistência de prova em contrário, reconheço que não há provas nos autos da existência de SCP entre a Bomtour e a S.T. Veículos, em 2007.

VI – A análise da prova quanto à existência ou não, no ano de 2008, de SCP entre a empresa L.T. Locação e a Bomtour.

No primeiro momento parti do pressuposto que pretendendo adquirir tal negócio a empresa Bomtour podia ter incorporado a empresa S.T. Veículos. Se assim tivesse feito não precisava pagar taxa de administração e, considerados as despesas dos contratos de leasing e o creditamento dos créditos de PIS e Cofins decorrentes da locação dos veículos, procedimento que adotou, não apuraria, em tese, contribuições a pagar. Tal fato, se correta a contabilidade em separado da SCP está demonstrado na planilha de fl. 28, a seguir transcrita:

DEMONSTRATIVO TRIBUTÁRIO ANO 2008 - LUCRO REAL SCP - COM APROVEITAMENTO DE CREDITO PIS X COFINS												Nº 13/000	
IS - LOCACAO DE VEICULOS LTDA	CONTA												
CNPJ: 02.478.172/0001-15													
INSC MUNICIPAL: 57082-0													
DISCRIMINAÇÃO													
	jan/08	fev/08	mar/08	abr/08	mai/08	jun/08	jul/08	ago/08	set/08	out/08	nov/08	dez/08	
FATURAMENTO	1.764.907,61	2.488.837,93	2.107.165,72	3.166.624,81	3.019.103,29	3.194.882,54	3.166.494,83	3.131.526,65	3.277.641,94	3.649.283,46	3.273.48,14	6.111.716,79	
GASTO (CREDITOS PIS X COFINS)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
ENERGIA	4.806,50	4.627,18	4.905,69	4.968,88	3.669,79	3.369,27	2.504,61	2.770,87	2.966,17	3.051,85	8.451,41	47.168,53	
ALUGUEL DE IMÓVEIS	11.710,99	6.210,00	15.592,00	8.670,00	20.230,00	15.592,00	15.592,00	15.592,00	15.592,00	15.592,00	15.592,00	15.592,00	
ALUGUEL DE VEÍCULOS	1.676.050,42	972.671,95	1.118.300,00	1.481.000,00	1.326.000,00	1.073.208,54	1.604.400,00	1.591.100,00	1.601.200,00	1.601.200,00	2.064.558,33	1.947.617,23	1.915.943,36
ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
MANTENIMENTO E MANUTENÇÃO	150.324,93	160.284,56	128.881,37	357.144,28	245.276,36	243.279,94	417.890,46	165.151,33	184.074,43	162.105,77	159.584,17	328.719,01	
14 QUÍDRIS	1.459,13	1.288,13	-	-	-	3.122,15	3.122,13	3.122,13	3.122,13	3.122,13	3.122,13	3.122,13	
DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS	1.175,00	278,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	
DESPESAS COM SERVIÇOS DE PJ	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	197,00	
CONTRIBUIÇÃO DE HABITANTE	187.516,39	177.068,09	294.390,64	191.403,12	168.538,06	178.588,77	343.798,92	156.063,45	306.175,18	273.114,65	162.391,65	363.348,70	
LICENCIAMENTO	13.524,05	45.058,69	55.275,65	165.469,18	53.518,97	62.464,01	62.464,01	62.464,01	62.464,01	62.464,01	10.859,99	6.486,97	
FRETES	23.837,86	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
LEASING	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TAXA DE ADMINISTRAÇÃO	169.201,51	195.133,95	270.794,08	201.206,05	452.727,49	474.732,35	538.304,52	594.959,05	464.595,45	474.272,67	416.338,69	664.025,05	
TOTAL DO CUSTO	3.164.633,97	2.434.386,49	2.764.234,74	3.285.228,09	3.079.540,83	2.849.628,33	3.699.731,92	3.680.115,10	3.064.262,84	3.616.877,72	3.292.412,62	6.389.112,85	
VALOR DEVIDO PIS/COFINS - FATURAMENTO													
PIS	26.750,65	41.865,83	34.769,23	52.249,31	40.300,92	92.236,56	62.347,16	51.670,19	61.569,29	60.196,18	62.842,72	86.343,31	
COFINS	7.620,65	153.419,66	183.151,65	160.141,66	263.165,49	228.381,53	240.511,06	240.513,81	227.996,03	263.300,79	277.287,27	241.306,77	
TOTAL	161.680,97	230.217,61	194.812,83	292.212,79	279.181,56	292.751,63	292.506,77	209.665,22	344.806,88	337.493,45	296.239,66	472.833,71	
VALOR DEVIDO PIS/COFINS - CREDITOS													
PIS	1.65%	62.547,04	40.167,38	45.444,87	53.711,26	88.812,42	47.018,88	60.559,58	55.071,89	88.825,84	60.485,53	54.320,11	
COFINS	7.60%	242.034,84	165.013,37	269.321,04	247.397,33	216.517,83	278.899,63	272.055,76	279.359,97	279.359,97	279.359,97	268.517,54	
TOTAL	294.581,88	225.186,75	284.766,71	391.108,00	284.887,13	353.550,71	339.460,00	331.164,68	329.756,81	360.027,53	314.865,66	590.952,54	
DIFERENCA A RECOLHER													
PIS	1.65%	(23.768,05)	893,45	(10.676,64)	(1.461,51)	(1.812,40)	5.201,87	(8.030,95)	(7.493,71)	2.679,26	(487,36)	(1.430,33)	
COFINS	7,60%	(209.451,65)	4.538,31	(23.177,20)	(6.733,83)	(4.883,17)	(20.246,02)	(3.049,27)	12.360,01	(2.106,68)	(6.841,78)	(97.082,19)	
TOTAL		(133.177,91)	8.036,76	(98.965,80)	(8.195,80)	(5.876,67)	29.160,69	(46.549,43)	16.020,07	(2.563,54)	(8.327,16)	(119.169,23)	

Todavia, para incorporação da antiga proprietária dos carros era necessário concordância da vendedora e interesse da compradora. Esta poderia ter recursos para adquirir os veículos, mas não dispõe de expertise para geri-los. Por outro lado, seu interesse poderia estar limitado à aquisição de ativos, sem levar consigo funcionários, instalações etc. Por outro lado, para a vendedora, poderia lhe interessar vender os veículos e ficar com a taxa de administração calculada sobre a receita, sem correr maiores riscos. Mais, o passivo da vendedora, em especial o decorrente do número de motoristas, poderia não interessar à compradora.

Estas probabilidades envolvendo o negócio demonstram a plausibilidade e regionalidade da constituição da SCP com fundo social de R\$ 25.506.047,04 (fl. 400), sendo R\$ 16.615.421,00 da Sócia Participante e R\$ 8.890.047,00 da sócia ostensiva.

Da interpretação que faço dos autos, para viabilizar o aporte por parte da Sócia Participante, em 03-12-2007 os sócios destas fizeram aumento de capital, conforme registrado às fls. 398 e 399:

Nome:	S.T.LOC DE VEICULOS LTDA-SCP									
CNPJ:	02.479.172/0001-15									
Conta:	2.3.1.01 - CAPITAL SOCIAL									
Saldo inicial:	2.000.000,00 C									
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Cód.Contra	Contrapartida	Histórico	
03/12/2007	2.3.1.01.001	Socio A	C	2.980.000,00	4.980.000,00 C				VI ref aumento capital pelo socio Antonio Manoel	
03/12/2007	2.3.1.01.002	Socio B	C	20.000,00	5.000.000,00 C				VI ref aumento capital pelo socio Jose Tadeu	

Em que pese a existência do contrato e a escrituração contábil, o auto de infração não reconheceu a existência de SCP entre a S.T. Veículos e a Bomtour pelas seguintes razões:

- a) inexistência de DARF referente a qualquer pagamento da SCPs;
- b) não registro nas notas fiscais que se tratava de uma SCP.

Quanto ao primeiro argumento a recorrente diz ter apurado prejuízo e, durante o procedimento fiscal, apresentou a planilha de fl. 28, anteriormente transcrita, informando não existir PIS e Cofins a recolher. Por não ter reconhecido a existência da SCP visto que não constou das notas fiscais tal referência, a autoridade fiscal atribuiu à S.T. Veículos toda a receita contida na escrita da SCP e considerou a Bomtour como solidária por ser co-prestadora dos serviços.

Não sendo apurado tributos devidos pela SCP, ao menos não foram apontados, a análise que faço é se a falta de anotação nas notas fiscais e cheques caracterizam a inexistência da SCP. Tenho que não. Não será um carimbo num cheque ou uma anotação em nota fiscal da expressão SCP que haverá de provar ou não a existência desta.

Considerando que os atos negociais se dão em nome da sócia ostensiva, que inclusive é responsável pelos tributos, é necessário que se adotem procedimentos para segregar a receita da SCP e da sócia ostensiva. Tal fato, no caso dos autos, não era empecilho, pois toda a receita da SCP advinha da locação dos veículos.

Por fim, ao reconhecer a existência da SCP, não estou afirmado que a contabilidade desta, em especial no que diz respeito às despesas necessárias, consideradas na apuração do lucro real, estão corretas. Igualmente, não estou a afirmar que esta não era devedora de tributos. Minha conclusão é que, diante dos elementos existentes nos autos, em relação ao ano-calendário de 2008, há prova efetiva da SCP ora examinada, sendo incabível a tributação contabilizada na SCP como sendo receita da S.T. Veículos, atribuindo-se à Bomtour a condição de devedora solidária.

VIII – Os aspectos relacionados à contabilidade da recorrente S.T. Locação

Conforme registrado, quer no ano de 2007, quer no ano de 2008, a recorrente mantinha em separado os valores que considerava receita própria, estes decorrentes da taxa de administração, e os valores correspondentes às SCP.

No caso concreto não se fala em omissão de receita. Os valores lançados coincidem com os que estavam escriturados pela recorrente. Não há conta bancária à margem da contabilidade.

Dentre as razões para o arbitramento do lucro está o fato de que não constava na contabilidade da ST o recebimento da Bomtour do valor de R\$ 5.948.754,81 e demais parcelas. Este motivo, por si só, eu rejeito como causa do arbitramento. O arbitramento dá-se quando se verifica que o sujeito passivo deixa de registrar sua real movimentação financeira. Porém, no caso dos autos, como tais valores estavam sendo registrados na SCP, ainda que eu tenha considerado que a recorrente não se desincumbiu, de forma adequada, em provar, em relação a 2007, a existência de SCP, tal fato é razão para considerar os valores recebido pela S.T, mas não razão para arbitramento. Em sendo a S.T tributada pelo lucro presumido, não havendo omissão de receita e nem conta bancária à margem do registros contábeis, o caso é de se lhe atribuir, em 2007, tal receita, sem o reajustamento da base de cálculo.

No momento em que não identifiquei prova da SCP entre ST e Carlos Maurício, em 2007, tem razão a autoridade fiscal quando menciona que é incabível considerar a receita da venda de veículos na SCP. Contudo, considerando que tal valor pertencia à ST Veículos, o procedimento era considerar receita desta, sem o reajustamento da base de cálculo.

No que se refere ao arbitramento, a autoridade fiscal apresentou, ainda, o seguinte argumento:

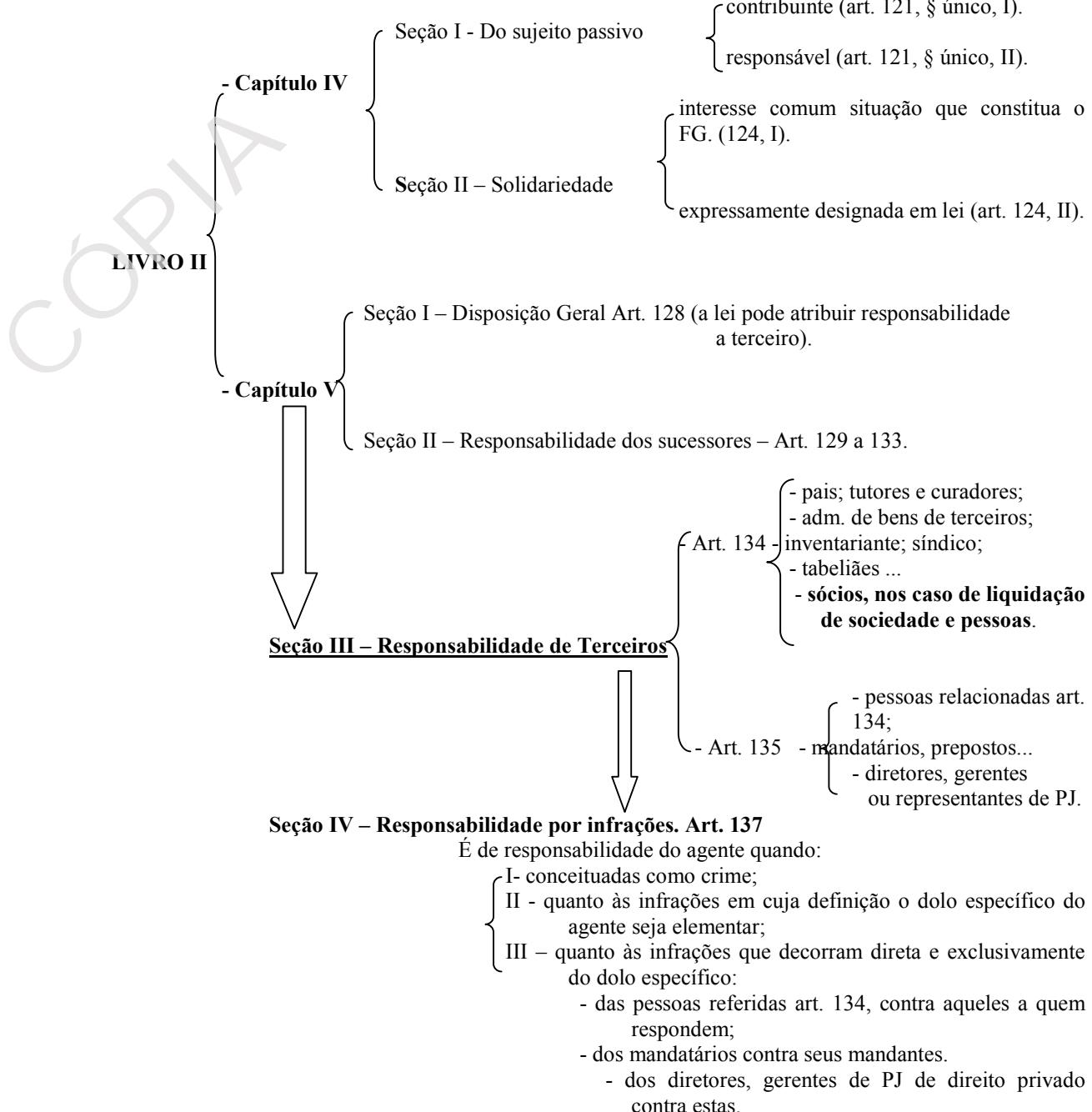
"Tal é a confusão entre as contabilidades da ST e da ficta SCP que se tornam imprestáveis para determinar o resultado auferido, bem como a própria movimentação financeira e bancária da empresa, especialmente demonstrando a utilização indiscriminada das contas da ST para operações que, segundo alegações, deveriam se referir à ficta SCP".

Neste ponto é preciso distinguir a SCP existente entre a S.T. Veículos e Carlos Maurício, em 2007, da SCP com a Bomtour. Quanto ao fato de usar a conta bancária da S.T. para crédito e débito, no momento em que a lei não confere personalidade jurídica à SCP, não vejo como esta, que não é ente de direito, pudesse movimentar conta financeira. O que deve ser observado, na contabilidade, é a separação dos recursos para efeitos contábeis e tributários entre os pertencentes à SCP e o sócio oculto, ainda que os valores sejam creditadas em uma única conta bancária. O fato da S.T Veículos possuir contas bancárias abertas nos anos de 2001 e 1998 e nestas movimentar recursos "ligados à operação de locação", não se constitui em irregularidade e nem causa para o arbitramento.

Em relação a 2007, repito, no momento em que não reconheço a existência de SCP entre a ST e Carlos Maurício, todos os valores objeto de lançamento devem ser atribuídos à ST, procedimento já observado quando do lançamento.

VIII – Análise da solidariedade e da responsabilidade de terceiros frente ao caso concreto, considerando os aspectos da Sociedade em Conta de Participação, no ano de 2008.

De forma sistemática, em cada voto, tenho enfrentado as questões inerentes à solidariedade e a responsabilidade de terceiros com o seguinte quadro:



Do quadro acima depreende-se que não se pode confundir solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capítulo V, do Livro II, do CTN.

Necessário distinguir sujeito passivo de responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenhamo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, “in verbis”:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 18/

04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE

SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a condição de solidário.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre co-proprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo têm interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de co-propriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135, do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação). - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seus pressupostos de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do

agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

Na solidariedade		Na Responsabilidade de terceiro	
O fato	Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato	Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação	Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação	Descreve a situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites	O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites	Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa	Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa	Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de inelegibilidade, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.
A punição	Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição	Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei. O fato da empresa deixar de pagar tributo não é motivo para imputar ao sócio, seja ele de fato ou de direito, a condição de responsável tributário.

Embora não sendo o caso dos autos, em ocasião anterior, o ilustre Conselheiro Carlos Pelá argumentou que “o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social é o suficiente para atribuir a solidariedade.” Não me parece que esta seja a melhor interpretação. Ao meu sentir a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio, de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar conduta que resulta no inadimplemento do crédito tributário. A título de exemplo, cita-se a retirada de recursos em favor dos sócios de fato, em prejuízo do pagamento dos tributos devidos.

Por fim, em outra ocasião, o ilustre presidente da Turma, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que já relatou matéria semelhante em brilhante voto em que o acompanhei, questionou este relator em que situações se caracterizava a solidariedade. Em atenção a oportuna indagação, registro que considero caracterizada a solidariedade quando mais de sujeito passivo integra a relação jurídico-tributária da qual decorre o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, combinado com o artigo 124, I, ambos do CTN) e nas situações a que se refere o artigo 121, parágrafo único, II, combinado com o art. 124, II, ambos do CTN.

A solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída

terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro não integrante da empresa, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por fim, mas também relevante, em atenção aos debates verificados em sessão anterior, faço questão de registrar que o sócio de fato não é responsável pelo simples fato de ser sócio de fato, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Da análise do recurso no ponto em que Antônio Manuel da Carvalho Neto se insurge quanto a imputação de co-responsabilidade que lhe foi atribuída (art. 135, III, do CTN).

O contrato social de fls. 619 demonstra que Antônio Manuel de Carvalho Neto é sócio da empresa ST Veículos.

O Termo de Verificação Fiscal lhe atribuiu responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, III, do CTN, em razão dos seguintes fatos (fl. 522 e seguintes):

1) em face do fato de empresa do mesmo ramo de locação de veículos ter adquirido a totalidade de sua frota de veículos, sem prejuízo dos contratos firmados com o Poder Público pela alienante. Esta aquisição correspondente, portanto, ao fundo de comércio da ST Locação.

2) Que a única forma de celebrar o negócio sem prejuízo dos contratos públicos em curso era a associação entre as empresas por meio da SCP.

3) O objetivo da Bomtour com o contrato sem prejuízos contratos firma porque empresa do mesmo ramo d imputando-lhe os

4)

Com objetivo essencial e notório de afastar a BOMTOUR da responsabilidade por sucessão pelos débitos fiscais da atividade anteriores à aquisição do fundo de comércio, e

5)

Com objetivo essencial e notório de afastar a BOMTOUR da responsabilidade por sucessão pelos débitos fiscais da atividade anteriores à aquisição do fundo de comércio, e de afastar a Bomtour da sujeição passiva dos débitos posteriores, bem como com o objetivo de ocultar a alteração da titularidade dos negócios perante os contratos com o Poder Público, foi então aplicada uma engenharia abusiva das formas societárias onde a Bomtour, sucessora da ST Locadora, buscou escudar-se como sócia oculta de uma sociedade limitada, qual seja, a própria ST, que permaneceu na administração do objeto social, alegando a existência de uma *sui generis* sociedade em conta de participação, onde o sócio ostensivo, que á a ST Locação, não tem ativo nem passivo e tem como única atividade

6)

Restou claro, portanto, que a engenharia societária utilizada pela ST e pela BOMTOUR infringiram, primeiramente, o Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, especialmente o art. 983 e, dentre outros, também, os artigos 997, 1052, 1055 §2º, bem como a legislação tributária, especialmente os artigos 149, 254, 256, 257 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

Outrossim, em todos os atos praticados, a ST Locação esteve representada pelo sócio-gerente ANTONIO MANOEL DE CARVALHO NETO, CPF 266.430.905-63, beneficiário direto de diversos pagamentos efetuados pela Bomtour, dentre os quais destaca-se:

25-10-2007.....	R\$ 5.754.754,81
25-10-2007.....	R\$ 178.000,00
25-10-2007.....	R\$ 16.000,00
total dia.....	R\$ 5.948.754,81
31-12-2007.....	R\$ 248.754,88

7)

E beneficiário indireto dos pagamentos das taxas de administração pagas em dinheiro diretamente do Caixa da BOMTOUR, revestida de ST:

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Para que se impute responsabilidade ao sócio-gerente com fundamento no artigo 135, III, do CTN, é necessário identificar: “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. É neste sentido que dispõe o artigo 135 que segue grifado:

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.

Quando a norma fala em “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tem-se que a responsabilidade de terceiro não é ilimitada a todo e qualquer crédito, mas sim somente aos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes das condutas ilícitas.

Nesta linha de raciocínio, quando analisei a responsabilidade tributária de Antônio Manuel da Carvalho Neto, em minha proposta inicial de voto, fiz distinção entre as condutas praticadas no ano de 2007 e 2008. Em relação ao ano de 2007 apresentei proposta de 04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

voto por manter a responsabilidade tributária deste em face do fato de Manoel ter recebido valores decorrentes da venda dos veículos que fez a Bomtour. Em relação ao ano de 2008 sustentei que o fato da empresa da qual Antônio Manoel era sócio ter firmado Sociedade em Conta de Participação com a empresa Bomtour não implicava em qualquer conduta que pudesse ser tipificada no artigo 135, III, do CTN (excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social).

Durante os debates, conforme anotado da ata, prevaleceu o entendimento de exclusão da responsabilidade tributária do sócio Antônio Manoel de Carvalho Neto sob o entendimento de que, para o ano de 2007, era absolutamente incabível as acusações contidas no termo de verificação fiscal fazendo referência a SPC entre a ST Veículos e a empresa BOMTOUR, visto que tal negócio somente se efetivou no ano de 2008, daí a retificação da minha posição inicial para acompanhar o colegiado em relação à exclusão de Antônio Manuel da Cunha Neto também em relação ao ano de 2007, mantendo meu entendimento inicial de que a celebração de SCP entre a empresa ST Veículos, representada por Antônio Manuel e a empresa Bomtour, não se constitui em prática de ato com excesso de poderes, contrário à lei ou contrato social da empresa ST Veículos, razão pela qual, também para o ano de 2008, não há como manter a responsabilidade tributária atribuída a Antônio Manoel de Carvalho Neto.

Da responsabilidade atribuída à empresa Bomtour (fl. 557)

O termo de sujeição passiva com as condutas imputadas à reconte Bomtour está alicerçado nos seguintes fatos:

a) que em 23/10/2007 a empresa Bomtour adquiriu a frota de veículos da empresa ST Locação;

b) os veículos adquiridos e os contratos de locação propiciaram o exercício de atividade com o objetivo de lucro, constituindo-se em bens essenciais à atividade da empresa, caracterizando-se por fundo de comércio;

c) que para evitar que a empresa Bomtur respondesse pelo fundo de comércio foi celebrado a SCP entre a ST Locação e a Bomtour, resultando em responsabilidade desta em relação ao três primeiros trimestres de 2007, nos termos do artigo 133, II, do CTN.

d) Em relação ao quarto trimestre de 2007 e ao ano de 2008, a empresa Bomtour foi considerada solidária nos termos do artigo 124, do CTN, em face dos seguintes fatos:

A Bomtour, empresa do mesmo ramo e atividade da ST Locadora, adquiriu desta, em 23/10/2007, não simplesmente a totalidade da sua frota de veículos, mas a totalidade da sua frota de veículos sem prejuízo dos contratos públicos em curso firmados com a alienante. Esta aquisição correspondeu ao fundo de comércio da ST Locação.

Enfim, como o próprio contribuinte expressa em seus esclarecimentos, os contratos públicos firmados com a ST Locadora justificaram a sua manutenção como empresa ativa,

sendo esta: "a única forma de se associarem sem prejuízo dos referidos contratos".

No caso concreto há que se conjugar a aplicação das normas que tratam da Sociedade em Conta de Participação com as disposições referentes à responsabilidade de terceiros e a solidariedade tributária.

Quando verifico a soma dos valores das notas fiscais em cada um dos trimestres e o valor tributável que constou do auto de infração, verifico que há coincidência de valores. Não se podendo falar em omissão de receita.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:
i) cancelar a exigência em relação ao ano-calendário de 2008; ii) excluir a co-responsabilidade de Antonio Manoel da Cunha Neto nos ano-calendário de 2007 e 2008; e: iii) excluir integralmente a co-responsabilidade de Bomtour Serviços Ltda.

(assinado digitalmente)
Moises Giacomelli Nunes da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

De inicio esclareço que manifestei entendimento no sentido de que o auto de infração deveria ser provido parcialmente, reduzindo apenas a base de calculo do IRPJ ao percentual de 32% do faturamento.

Todavia em face de ter sido vencedor quanto as demais matérias, fui designado para redigir o voto vencedor quanto as matérias que o ilustre relator, Moises Giacomelli, restou vencido, a saber:

- i) exigência do ano-calendário de 2008 (mantida);
- ii) co-responsabilidade de Antonio Manoel de Carvalho Neto quanto às irregularidades apuradas nos ano-calendário de 2008 (mantida);
- iii) co-responsabilidade de Bomtour Serviços Ltda. (mantida).

Passo aos fundamentos:

Tributação do ano-calendário de 2008 e aplicação do percentual de 32% na apuração do IRPJ.

Acompanhei o ilustre relator no que tange a redução do percentual de apuração do IRPJ para 32% das receitas tributadas no auto de infração, isso porque entendo que realmente o arbitramento de lucros é indevido, haja vista que todos os valores estavam escriturados na SCP e a inexistência de conta bancária mantida a margem da contabilização.

Todavia discordei do entendimento dele no sentido de que “*diante dos elementos existentes nos autos, em relação ao ano-calendário de 2008, há prova efetiva da SCP ora examinada, sendo incabível a tributação contabilizada na SCP como sendo receita da S.T. Veículos, atribuindo-se à Bomtour a condição de devedora solidária.*”

Em verdade as duas Sociedades em Conta de Participação (SCP) criadas, respectivamente, em 2007 e 2008 eram fictícias, permanecendo a Autuada na administração do negócio, razão pela qual correto a tributação na autuada, isso porque a “ST” atua no ramo de 04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

locação de veículos automotores e contrata, quase sempre, com Órgãos Públicos, fruto de licitações, obedecendo às regras prescritas na Lei nº 8.666 (Lei de Licitações), de 1993, razão pela qual não é possível transferir os respectivos contratos de locação para terceiros.

Peço vênia para nesta parte, transcrever e adotar integralmente os fundamentos do voto condutor da decisão de primeira instância, que considero irretocáveis:

“(...)

Primeiramente, vamos nos reportar à SCP da qual a Autuada diz que fazia parte, no ano de 2007. Consoante as informações prestadas pelo sujeito passivo, o Sr Carlos Maurício, juntamente com o Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto, respectivamente, tio e sobrinho, mantinham sociedade em diversas empresas, sendo que na “ST”, a mais lucrativa delas, o Sr. Carlos Maurício era apenas “sócio de fato”, já que os “sócios de direito” eram o Sr.

Antonio Manoel e o Sr. José Tadeu Ramos Bezerra, embora o Sr Carlos Maurício tomasse a frente do negócio, se apresentasse como sócio, inclusive perante os clientes e, enfim, fosse o verdadeiro responsável e administrador da empresa.

A criação da SCP “ST/Carlos Maurício” teria sido motivada pelo fato de o Sr. Carlos Maurício ter sofrido uma ação relativa a pedido de pensão alimentícia por parte da mãe de um de seus filhos, calculada com base nos rendimentos da “ST”, da qual ele seria sócio.

Temendo sofrer outras ações semelhantes por parte de suas ex-mulheres, com as quais teve seis filhos, o Sr. Carlos Maurício e a “ST” resolveram criar uma SCP, na qual o primeiro figurava como sócio participante (anteriormente denominado de sócio oculto) e a “ST” na condição de sócio ostensivo. Assim, o Sr. Carlos Maurício (que teria falecido em dezembro de 2008) teve seu patrimônio preservado, não vindo seu nome a constar de qualquer registro público, porém, mantendo sua segurança dentro da sociedade.

Toda a operação da “ST” foi integralizada na SCP, que passou a locar os veículos e a ser a titular dos direitos e obrigações de todos os contratos da “ST”, enquanto toda a expertise no negócio e os serviços prestados pelo Sr. Carlos Maurício foram também integralizados, formando o fundo social da SCP. Com isso, a “ST” participava com 97% e o Sr. Carlos Maurício com 3%. Passaram então a existir duas escritas independentes, sendo uma da “ST”, optante pelo lucro presumido, refletindo sua operação própria, cujas receitas se resumiam a uma “taxa de administração”, calculada com base no faturamento da SCP e paga por esta, em função da “ST” ser a responsável pela administração e operação dos contratos, e a outra da SCP, que optou pelo lucro real, espelhando os resultados da operação de locação dos veículos.

Em 28/09/2010, intimada a comprovar a existência da SCP no ano de 2007, diz a Impugnante que apresentou 35 caixas contendo contratos de sublocação firmados com os proprietários de veículos alugados, recibos de pagamentos, cópias de cheques relativos aos aluguéis e notas fiscais de leasings. Diz também a Impugnante que, nos termos do artigo 992 do Código Civil, a constituição da SCP independe de qualquer formalidade e pode ser provada por todos os meios de direito, havendo uma farta documentação contábil que demonstra sua existência.

Em 23/10/2007, conforme Instrumento Particular de Venda e Compra de Veículos Automotores e Outras Avenças, às fls. 100 a 128, a “ST” vendeu toda a sua frota, composta de 585 veículos, para a empresa “BOMTUR”, pelo valor de R\$16.615.421,48, ficando a “BOMTOUR” como proprietária dos veículos e a “ST”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

permanecendo como titular dos contratos de locação, razão pela qual, prossegue a Impugnante, a SCP foi extinta, até porque, a partir de 2008, passou a vigorar a SCP formada pela “ST” e pela “BOMTUR”, informou a Autuada.

Da análise detalhada dos autos, à luz da legislação anteriormente citada e/ou reproduzida, depreende-se que não há evidência alguma da efetiva existência da SCP que teria sido formada, no ano de 2007, pela Autuada (“ST”), na condição de sócio ostensivo, e pelo Sr. Carlos Maurício Almeida Wanderley, como sócio participante, consoante os fatos narrados pela Autuada.

De imediato, observa-se que inexiste (a Impugnante preferiu dizer que “não foi localizado”) um contrato social entre as partes que se teriam associado. Nesse ponto, procura valer-se a Impugnante do artigo 992 do Código Civil, quando este dispõe que “a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito”. Ora, resta claro que a “formalidade” mencionada refere-se a todos os requisitos formais exigidos para a constituição das demais sociedades (pessoas jurídicas), não se cogitando, contudo, da possível dispensa de um contrato social, que, em última análise, seria o meio mais indicado, apesar de não suficiente, para provar a sua existência.

Resta patente, pela simples leitura do parágrafo único do artigo 991 (“Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social”), bem como do artigo 993 (“O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade”), ambos do Código Civil, que o contrato social é imprescindível, não somente como elemento probante, como também para estabelecer as regras gerais de operações, direitos e deveres das partes envolvidas, ainda que tais regras surtam efeitos apenas em relação aos próprios sócios, que a SCP não tenha personalidade jurídica e que o contrato social não necessite de registro na Junta Comercial ou no CNPJ do Ministério da Fazenda.

Quanto às demais provas que poderiam configurar a existência da aludida SCP (a Impugnante cita que há uma farta documentação, inclusive sua escrituração contábil), verifica-se que elas nada comprovam. Na verdade, nenhum dos documentos referidos pela Impugnante, ou qualquer outro presente nos autos, em especial as notas fiscais, faz menção de que embora emitidos pela “ST” (sócio ostensivo) reportavam-se à atividade da SCP. Nesse sentido, o artigo 254, inciso III, do RIR/1999, já transcrito, é bastante claro quando determina que, nos documentos relacionados com a atividade das SCP, o sócio ostensivo deverá fazer constar tal indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade, dispositivo este normatizado pelo item 3.3 da IN SRF nº 179, de 30/12/1987.

A alegação da Impugnante de que não há como se fazer qualquer menção à SCP nas notas fiscais, uma vez que ela não possui CNPJ, e que sua ausência não macula a existência da SCP não faz qualquer sentido, uma vez que, não obstante a atividade constitutiva do objeto social seja exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, a indicação da expressão “SCP” após o nome do sócio ostensivo seria bastante simples, além de obrigatória, independendo do fato de a SCP não possuir CNPJ. Ao contrário do que diz a Impugnante, ao proceder dessa forma, ou seja, ignorando o regramento imposto pela legislação pertinente, a “ST” não apenas descumpre uma determinação legal, como dificulta, ou impede, a vinculação da operação realizada com a SCP.

O mesmo ocorre com relação aos demais documentos concernentes à “ST”, mas que

Documento assinado digitalmente conforme MR nº 2-200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 18/

04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE

SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

emitidos, não sendo possível identificar se correspondem a atividades próprias da “ST” ou se tratam de ações ligadas à SCP.

A respeito da inexistência de DARF referentes ao recolhimento de quaisquer tributos por parte da SCP, a Impugnante saiu-se com a seguinte explicação: “como demonstrado em toda documentação apresentada à D. Fiscalização, tanto a SCP de 2007, quanto a de 2008, foram tributadas pelo regime do Lucro Real para o IRPJ/CSLL e sistema Não-cumulativo para PIS/COFINS. Como é comum nesse tipo de operação, apuraram prejuízo fiscal para fins de IRPJ/CSLL e saldo credor para fins de PIS/COFINS. Ainda mais, salienta-se que as despesas com a aquisição dos veículos não são consideradas como ‘ativo’, podendo ser levadas à conta de despesas. Assim, não há DARF’s relativos a ambas as SCP’s”.

A propósito, não nos parece tão comum assim a apuração de prejuízo fiscal ao invés de lucro, sendo que este, em última análise, constitui-se na essência da iniciativa privada e das atividades empresariais. Um empreendimento que constantemente apresente prejuízo é insustentável, a menos que se trate de um prejuízo artificialmente produzido. Quanto ao fato de os gastos com a aquisição de veículos automotores não estarem sendo levados ao ativo imobilizado e sim diretamente a contas de resultados, como despesas operacionais, além de significar primário erro contábil, implica também grave irregularidade fiscal, uma vez que provoca redução indevida do lucro tributável. O procedimento adotado pela Contribuinte somente confirma as constatações dos Autuantes a respeito da enorme confusão existente na escrituração contábil da Autuada.

No caso das contas correntes bancárias, observa-se que foram utilizadas as mesmas contas pertencentes à “ST” para realizar as operações que, em princípio, se reportariam à SCP. A explicação da Autuada para esse fato foi de que tais contas bancárias, juntamente com o Caixa e demais bens e direitos da “ST”, “ligados à operação de locação”, foram transferidos para a SCP, na qual foram integralizadas. Nesse ponto, a justificativa da Impugnante também não satisfaz, visto que a “ST” continuou a existir e a operar, não sendo aceitável que as mesmas contas bancárias, a partir de determinado momento, passassem a registrar transações relacionadas a duas sociedades diferentes, mesmo considerando que a titular das contas seja o próprio sócio ostensivo da SCP.

A respeito do “aparecimento” da referida SCP, o sujeito passivo declarou, primeiramente, em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, que, em 2007, “fazia parte de uma SCP”. Depois, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 21/09/2010, que “foi constituída uma SCP”, repetindo tais informações na peça impugnatória. Como se vê, a Interessada não conseguiu identificar com precisão a data de constituição dessa SCP, dizendo apenas que ela teria vigorado no ano de 2007. Logo, a inexistência de um contrato social, como dito acima, não permite sequer que a Autuada, na condição de sócio ostensivo, saiba distinguir o momento exato em que a tal sociedade teria sido criada.

O item 6.1 da Instrução Normativa SRF nº 179/87 estabelece que:

6.1 Os valores entregues pelos sócios, pessoas jurídicas, somados aos valores entregues pelos sócios, pessoas físicas, constituirão o capital da SCP, que será registrado em conta que represente o patrimônio líquido desta.

Nesse sentido, a “integralização” acontecida por parte da “ST”, para a formação do capital (fundo social) da SCP, não foi muito bem esclarecida e nem se encontra devidamente espelhada na contabilidade da sociedade. Os valores investidos na SCP pelos sócios, pessoas jurídicas, no caso apenas a “ST”, deveriam ser por ela

registrados em conta do ativo permanente, mais precisamente em “investimentos”, em conformidade com o disposto no artigo 179, III, da Lei nº 6.404 (Lei das S/A), de 1976, o que não ocorreu.

Depreende-se das palavras da Impugnante que a “ST” transferiu para a SCP todo o seu ativo e o seu passivo relativos à operação de locação de veículos. Com isso, a SCP teria passado a deter tanto a frota de veículos como os contratos de locação, enquanto o Sr. Carlos Maurício, como sócio participante, teria “integralizado” sua expertise no assunto (locação de veículos) e seus serviços, ficando a “ST” com uma participação de 97% e o Sr. Carlos Maurício com uma participação de 3% na SCP.

Ora, se a expertise e os serviços prestados pelo Sr. Carlos Maurício já estavam sendo aproveitados pela própria “ST”, da qual ele fazia parte como “sócio de fato”, conclui-se que esses “ativos” teriam sido “integralizados” na SCP em duplicidade: primeiro, como parte integrante do sócio ostensivo (a “ST”), para o qual o Sr. Carlos Maurício prestava seus serviços; e segundo, isoladamente, como contribuição pessoal do próprio Sr. Carlos Maurício, na condição de sócio participante.

De qualquer forma, não houve quantificação ou valoração da “expertise e dos serviços” prestados pelo Sr. Carlos Maurício, transferidos para o fundo social da SCP, e nem existe qualquer informação nos autos deste processo sobre possível devolução ao referido sócio participante, quando da extinção da SCP, de importância representativa dos 3% correspondentes à sua participação na sociedade.

Ademais, a razão dada pela Impugnante para a criação da SCP foi tão surpreendente quanto inverossímil. Relatou a Requerente que o Sr. Carlos Maurício possuía diversas ex-mulheres com as quais teve seis filhos, sendo que uma delas já havia movido contra ele ação judicial reivindicando o pagamento de pensão alimentícia para um de seus filhos, com base nos lucros da Autuada, embora, ao final do processo, tenha se realizado um acordo de pagamento baseado na remuneração do Sr. Carlos Maurício. Assim, temendo sofrer “extorsão” por parte de suas outras ex-mulheres, deu-se origem a uma SCP, na qual a “ST” figurou como sócio ostensivo e o Sr. Carlos Maurício como sócio participante, ou seja, preservando o patrimônio da sociedade e, por consequência, do próprio Sr. Carlos Maurício.

Ora, se o Sr. Carlos Maurício sequer era sócio “de direito” da Autuada, mas apenas sócio “de fato”, como admite a Impugnante, não haveria o menor risco de que qualquer pensão judicial requerida por suas ex-mulheres pudesse ser calculada com fundamento na lucratividade da pessoa jurídica ou mesmo em possíveis retiradas efetuadas pelo Sr. Carlos Maurício. Prova disso é que a única ação movida com tal objeto não obteve êxito. Ademais, caso se pudesse, ainda assim, relacionar o nome do Sr. Carlos Maurício com o da “ST”, a despeito de ele ser apenas sócio “de fato” da empresa, igual situação ocorreria em relação à SCP, visto que esta traria como sócio ostensivo e, portanto, perfeitamente identificado, a própria “ST”, à qual o Sr. Carlos Maurício estaria ligado.

Por outro lado, não deixa de causar surpresa a declaração da Impugnante no sentido de que os verdadeiros sócios da Autuada são os Srs. Carlos Maurício (tio) e Antonio Manoel (sobrinho), enquanto no contrato social da pessoa jurídica consta que os sócios são os Srs. Antonio Manoel e José Tadeu. Desse modo, não seria exagerado concluir que o Sr. José Tadeu trata-se, na verdade, de interposta pessoa, “plantado” na empresa para encobrir a participação do Sr. Carlos Maurício, fato este que estaria a caracterizar a simulação, nos termos do disposto no artigo 167, § 1º, inciso I, do Código Civil.

A extinção da aludida SCP, que tal como sua criação, não está contabilmente comprovada, teria ocorrido, automaticamente, em decorrência da compra de todos os veículos da “ST” pela empresa “BOMTUR”, em 23/10/2007, até porque, consoante afirma a Autuada, a partir de 2008, entrou em vigor a SCP entre a “ST” e a “BOMTUR”.

Posteriormente, contrariando o que dissera antes, a Autuada declarou que a frota de veículos foi vendida pela SCP e não pela “ST”, fato este registrado na contabilidade da SCP. Todavia, examinando o Instrumento Particular de Venda e Compra de Veículos Automotores e Outras Avenças (fls. 100 a 128), conclui-se que a transação foi realizada entre a “ST” e a “BOMTUR”, não constando qualquer registro de que a “ST” estaria operando como sócio ostensivo da SCP, que seria, como quer fazer crer a Impugnante, a verdadeira proprietária dos veículos na data da transação.

Difícil imaginar que a “ST” – ou, como prefere a Impugnante, a SCP formada pela “ST”, na condição de sócio ostensivo, e pelo sócio participante, Sr. Carlos Maurício – titular de diversos contratos de locação de veículos automotores firmados com entidades públicas, alienasse toda a sua frota de veículos, durante o transcurso dos citados contratos, fato este que, em última análise, impediria o cumprimento de suas obrigações contratuais, inviabilizando assim o prosseguimento de sua atividade.

Nesse sentido, a Impugnante não esclareceu o que teria ocorrido no período compreendido entre 23/10/2007, data da venda da frota de veículos para a “BOMTUR”, quando a primeira SCP estaria sendo desconstituída, e 02/01/2008, data da celebração de um contrato entre a “ST” e a “BOMTUR”, por meio do qual teria sido constituída uma nova SCP.

Ora, no referido período, os ativos e passivos da SCP desfeita teriam retornado para a “ST”, incluindo os contratos de locação de veículos firmados com órgãos públicos, com exceção dos veículos, que passaram a pertencer à “BOMTUR”. Logo, haveria que se perguntar como a “ST” estaria exercendo sua atividade operacional sem os seus veículos? A utilização, pela “ST”, da frota de veículos já de propriedade da “BOMTUR” certamente implicaria o pagamento de numerários, da “ST” para a “BOMTUR”, a título de aluguel, o que demandaria, sem dúvida, a celebração de um contrato de locação entre as partes.

Entretanto, tal contrato não consta dos autos, muito menos a existência de pagamentos por parte da “ST” para a “BOMTUR”, em face da possível utilização de seus veículos. Ao contrário, os únicos pagamentos contabilizados pela “ST” referem-se a recebimentos oriundos da SCP, a título de uma “taxa de administração” como remuneração por ela administrar a SCP, pagamentos esses que, estranhamente, perduraram até 31/12/2007, mesmo depois de a SCP ser desconstituída.

Afirma ainda a Impugnante que a venda dos veículos ocorreu porque era interessante, naquele momento, para a “BOMTUR”, aumentar sua frota e o seu faturamento e que a “ST” não podia repassar seus contratos para a “BOMTUR”, razão pela qual se estruturou a operação por meio das SCP. Resta claro, então, que o negócio relativo à venda de todos os veículos da “ST” para a “BOMTUR”, visou, principalmente, ao atendimento dos interesses da “BOMTUR”, no sentido de crescer e fortalecer-se junto ao mercado de locação de veículos, assim como da “ST”, que desejava repassar seus contratos com órgãos públicos para terceiros, no caso para a própria “BOMTUR”, mas estava impedida por força da legislação de regência, ou seja, os interesses que nortearam a operação não foram os mais lícitos.

Com a extinção da primeira SCP, em 23/10/2007, era de se esperar o encerramento de todas as suas contas contábeis, até porque os contratos com entidades públicas

foram devolvidos pela SCP à “ST”, que, infere-se, continuou a operá-los, por cerca de setenta dias, mesmo não sendo mais proprietária da frota de veículos, até a constituição da nova SCP “ST/BOMTUR”. Contudo, declara a Impugnante que, a partir de 2008, com a constituição da SCP “ST/BOMTUR”, os saldos iniciais das contas relativas a esta SCP, inclusive as bancárias, corresponderiam aos saldos finais da SCP anterior, ou seja, a contabilidade da segunda SCP teria dado prosseguimento à contabilidade da primeira, embora fossem sociedades distintas, cujos sócios não eram os mesmos. No entanto, os agentes fiscais relacionaram várias contas contábeis que apresentaram saldos finais (2007) e iniciais (2008) com valores não coincidentes.

Embora a Impugnante reconheça que não poderia repassar para terceiros seus contratos públicos, por força das normas previstas na Lei das Licitações, a qual estava submetida, se considerássemos como real a existência da SCP, esse repasse teria efetivamente acontecido, uma vez que tais contratos juntamente com todos os ativos e passivos da “ST” teriam sido integralizados na formação do fundo social da SCP, ou seja, teria havido a transferência dos contratos para uma outra sociedade, ainda que esta não tivesse CNPJ nem personalidade jurídica própria. Os contratos firmados com entidades públicas passariam então a pertencer à SCP, da mesma forma que a frota de veículos integralizada pela “BOMTUR”, caracterizando expressa violação à Lei nº 8.666, de 21/06/1993, que reza no seu artigo 78:

Art. 78 Constituem motivo para rescisão do contrato:

(...);VI a subcontratação total ou parcial do seu objeto, a associação do contratado com outrem, a cessão ou transferência total ou parcial, bem como a fusão, cisão ou incorporação não admitidas no edital e no contrato;

A venda dos veículos foi realizada em 23/10/2007, da primeira SCP (segundo a Autuada) para a “BOMTUR”, pelo valor total de R\$16.615.421,48, a serem pagos parceladamente, conforme Instrumento Particular de Venda e Compra de Veículos Automotores e Outra Avenças, às fls. 100 a 111. Logo depois, em 25/10/2007, foi contabilizado pela SCP, a título de “adiantamento a sócio”, o montante de R\$5.948.754,81, quantia idêntica ao primeiro pagamento efetuado pela “BOMTUR”, valor este retirado da conta bancária do Banese S/A, para o Sr. Antonio Manoel, sócio da “ST”, mas não da SCP. Saliente-se que o saldo da referida conta de adiantamento existente em 31/12/2007 foi simplesmente zerado em 01/01/2008, sem qualquer explicação.

A Impugnante alegou que inexiste inconsistência no adiantamento efetuado pela SCP para o sócio da “ST”, empréstimo este que teria sido contabilizado, tanto em 2007 quanto em 2008, e parcialmente devolvido pelo sócio à “ST”. É evidente que o tal empréstimo não foi esclarecido, pois o Sr. Antonio Manoel não era sócio da SCP, não fazendo jus, portanto, a qualquer adiantamento feito por esta sociedade. A Impugnante diz que o empréstimo permaneceu contabilizado em 2008 embora não tenha provado documentalmente tal alegação, o mesmo acontecendo em relação ao pagamento do empréstimo, ainda que parcial.

Cabe ainda ressaltar o recebimento pela “ST” de uma “taxa de administração”, a título de pagamento pela administração da SCP “ST/BOMTUR”, que implicava a cessão de funcionários, prédio, móveis, etc, para o funcionamento da SCP. (20/21, 47, 94, 95). Essa taxa se constituía na única receita da “ST”. Nesse aspecto, não há qualquer razão para o pagamento da referida taxa, uma vez que, nos termos do artigo 991 do Código Civil, o sócio ostensivo da SCP, no caso a “ST”, é o único responsável pelo exercício da atividade constitutiva do seu objeto social. Desse modo, cabia à “ST”, por força de lei, praticar todos os atos concernentes à atividade

empresarial desenvolvida, não se cogitando, portanto, o recebimento de qualquer taxa para exercer funções para as quais estava legalmente obrigada.

Logo, se tais pagamentos foram efetivamente realizados – e aqui, mais uma vez, a dúvida se faz presente, tendo em vista que, embora formalmente contabilizados, não há documentação idônea e consistente que os ampare, até porque as duas sociedades (tanto a SCP como a “ST”) utilizavam as mesmas contas correntes bancárias –, eles ocorreram por mera liberalidade, visto que a SCP não teria qualquer obrigação de fazê-lo.

A Impugnante declarou que a constituição das SCP resultou em um pagamento a maior de tributos, tanto em 2007 como em 2008, do que teria recolhido somente com a “ST”, ou seja, caso as SCP não existissem. Evidentemente, tal fato não restou comprovado. Por exemplo, as receitas reconhecidas pela “ST”, referentes à chamada “taxa de administração”, foram todas deduzidas como despesas operacionais na contabilidade da SCP.

No ano-calendário de 2007, a “ST” optou pelo lucro presumido e, caso oferecesse todas as receitas atribuídas à SCP, que optou pelo lucro real, não poderia deduzir custos ou despesas, tal como deduziu na apuração do resultado da SCP.

Em suma, a suposta criação das SCP objetivou esconder a aquisição, por parte da “BOMTUR”, do fundo de comércio da “ST”. A primeira das SCP – a de 2007– nem sequer contrato social possuía, mas apenas um arremedo de escrituração contábil, nos próprios livros da “ST”, repleta de falhas e irregularidades, como já comentado anteriormente. Sua “aparição”, a despeito do que afirmou a Impugnante – que o objetivo seria a proteção do patrimônio do sócio participante, Sr. Carlos Maurício –, foi o primeiro passo para propiciar que a “BOMTUR” viesse, posteriormente, a assumir de fato o controle das operações relativas aos contratos de locação de veículos celebrados entre a “ST” e diversas entidades públicas.

Na verdade, como bem afirmaram os Autuantes, a “ST” vendeu seu fundo de comércio para a “BOMTUR”, venda esta representada pela alienação de toda a sua frota de veículos, intrinsecamente ligada aos mencionados contratos. Como estes não poderiam ser também transferidos para a compradora dos veículos, a “ST” permaneceu em atividade e, na condição de sócio ostensivo de uma segunda SCP (que tinha a “BOMTUR” como sócio participante), apenas para dar um certo cunho de legalidade ao negócio e justificar a manutenção dos contratos, já que, de fato, a “BOMTUR” sucedeu a “ST” na atividade de locação de veículos automotores.

A alienação do fundo de comércio da “ST” para a “BOMTUR” fica bem visível quando se observa o Contrato Social da SCP “ST/BOMTUR”, às fls. 90 a 99, mais precisamente no subitem 6.6, no qual foram fixados em 10% e 90%, respectivamente, os percentuais de participação da “ST” e da “BOMTUR” nos resultados da SCP, mesmo tendo a primeira integralizado o equivalente a 8.890.047 cotaspartes (cerca de 35% das cotas) e a segunda o equivalente a 16.615.421 cotaspartes (cerca de 65% das cotas).

Desse modo, restando suficientemente caracterizado nos autos a inexistência das SCP, ficticiamente criadas pela Contribuinte, havia mesmo que se afastar os efeitos tributários que seriam inerentes a esse tipo de sociedade, cabendo o lançamento dos tributos em nome da “ST”, no caso, o real sujeito passivo das obrigações tributárias principais.

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MATR 2.500 002 00240092001
Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Impresso em 22/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

anos de 2007 e 2008, muitas delas visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, entre as quais podemos destacar: o reconhecimento da existência de um sócio da empresa não registrado formalmente como tal, para efeito de esconder seus rendimentos; a constituição fictícia de Sociedades em Conta de Participação (SCP) com a finalidade de atribuir-lhe a realização de atos praticados pela própria Autuada, inclusive o recebimento de receitas tributáveis; a manutenção de uma escrituração contábil completamente confusa e misturada com a contabilidade das fantasiosas SCP, dando margem a uma série de fatos não esclarecidos como, por exemplo, o “desaparecimento” do saldo de contas de um ano para outro e a existência de saldos de outras contas, no encerramento de um exercício social, que não conferem com o saldo das mesmas contas no início do exercício subsequente, bem como lançamentos contábeis não amparados em documentação hábil e idônea. Tais procedimentos, dolosos, demonstram o objetivo de sonegar tributos, previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, justificando a qualificação da multa de ofício aplicada.”

Aos fundamentos acima que, a meu ver esgotam a melhor compreensão dos fatos, nada merece ser acrescentado, pelo que entendo correta a tributação na “ST”, tanto em 2007 quanto em 2008, com multa a incidência de multa qualificada e, consequentemente, mantendo a responsabilização solidária, conforme a seguir fundamentado.

Responsabilização solidária passiva do Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto e da Bomtour Serviços Ltda.

Conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária, de fls. 552 a 554, o Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto, sócio-gerente da “ST”, foi solidariamente responsabilizado pelo crédito tributário lançado contra a Autuada, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

Afirma a defesa que não restou provado que ele agiu de forma dolosa ou praticou atos com excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme previsto no artigo 135, III, do CTN. Diz que os pagamentos que lhe teriam sido feitos pela “BOMTUR” referem-se a empréstimo recebido da “ST”, assim como, na condição de sócio da “ST”, tem direito ao recebimento de eventuais lucros que venham a ser apurados pela empresa.

Em verdade, tal qual asseverado na decisão de 1^a. instância, assim que a “BOMTUR” adquiriu o fundo de comércio da “ST” (frota de veículos, contratos de locação, etc), o total da primeira parcela do pagamento dessa transação, no valor de R\$5.948.754,81, foi integralmente transferido para o Sr. Antonio Manoel, em 25/10/2007. Embora o aludido sócio-gerente da “ST” não fosse também sócio da imaginária SCP, esse pagamento consta na contabilidade dessa (fictícia) sociedade, a título de “adiantamento a sócio”, cuja conta foi misteriosamente “zerada” na passagem do ano de 2007 para o de 2008, ainda que o Impugnante declare, sem comprovar, que parte desse empréstimo já teria sido pago.

Outro pagamento efetuado para o Sr. Antonio Manoel foi identificado na contabilidade da SCP, em 31/12/2007, no montante de R\$248.754,88, registrado como “distribuição de lucro”. Nesse caso, a SCP, que já teria sido desconstituída desde 23/10/2007, estaria distribuindo lucros a um terceiro, já que o Sr. Antonio Manoel não compunha seu quadro social. De fato, esses numerários fornecidos ao sócio-gerente da “ST” tinham como origem o caixa da “BOMTUR”, adquirente do fundo de comércio da “ST”.

Da mesma forma, o Sr. Antonio Manoel, no ano de 2008, beneficiou-se, ainda que indiretamente, em vista de sua posição de sócio gerente da “ST”, dos valores pagos pela “BOMTUR” (travestida de uma SCP “BOMTUR/ST”) à própria “ST”, a título de “taxa de administração”, pelos serviços de administração da SCP – da qual a “ST” era sócio ostensivo – ,serviços esses que a legislação inerente a esse tipo de sociedade impõe como obrigação do sócio ostensivo, o que conferiu a tais pagamentos o caráter de mera liberalidade.

Conclui-se, então, que o Sr. Antonio Manoel, além dos benefícios financeiros auferidos, em especial a apropriação de parte substancial dos numerários referentes ao pagamento (toda a primeira parcela) pela venda da frota de veículos da “ST” para a “BOMTUR” (o Impugnante alegou, sem comprovar, tratar-se apenas de um empréstimo), na condição de sócio gerente e administrador da “ST”, participou diretamente da simulada constituição tanto da primeira SCP, no ano de 2007, que tinha a própria “ST” como sócio ostensivo e o Sr. Carlos Maurício como sócio participante, como também da simulação que resultou na criação de uma segunda SCP (“ST/BOMTUR”), em 2008, com a finalidade de encobrir a venda do fundo de comércio da “ST” para a “BOMTUR”, fato este que os interessados não queriam que viesse à tona, uma vez que, sem dúvida alguma, colocaria em risco a manutenção dos contratos, em pleno vigor, de locação de veículos celebrados entre a “ST” e diversos órgãos públicos.

Na condição de sócio-gerente e administrador da pessoa jurídica autuada, o Sr Antonio Manoel praticou atos com infração à lei (tributária ou não), na forma demonstrada nos Autos de Infração e seus anexos, restando caracterizado o dolo, ou seja, a intenção de lesar o Fisco, assim como descumprir normas específicas da União, agindo de forma contrária ao interesse público, seja ou não em benefício da pessoa jurídica.

Repto: *“Os fatos mostram, como já examinados anteriormente, que a Contribuinte, administrada pelo Sr Antonio Manoel buscou eximir de responsabilidade, a si própria e a “BOMTUR”, pela prática de atos ilícitos, escudando-se por de trás de sociedades ficticiamente constituídas (as SCP). Portanto, caracterizada nos autos a existência de atos praticados com infração à lei, resultantes da conduta dolosa mantida pelo Impugnante, gestor da pessoa jurídica autuada, é de se manter a responsabilização do Impugnante, Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto, na forma do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 552- 554.”*

Por sua vez, a empresa Bomtur Serviços Ltda., CNPJ nº 33.799.180/000172, foi alvo do Termo de Sujeição Passiva Solidária, às fls. 555 a 556, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 2007, nos termos do artigo 124 do CTN, assim como do Termo de Sujeição Passiva Subsidiária, às fls. 557 e 558, quanto aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2007.

Vejamos o que dispõe os artigos 124 e 133, inciso II, do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Verifica-se nos autos que em 23/10/2007, a “BOMTUR” adquiriu o fundo de comércio da “ST”, incluindo tanto a sua frota de veículos como os contratos de locação desses veículos mantidos com órgãos públicos. A responsabilizada insiste na alegação de que a operação de venda restringiu-se aos veículos e que, à época da transação, existiria em funcionamento uma SCP, sendo que esta sociedade é que teria vendido a frota de veículos para a “BOMTUR”. Tais alegações, foram desconsideradas corretamente, pois a SCP não tem personalidade jurídica, não poderia deter a propriedade dos bens que compõem o seu fundo social, integralizados pelos sócios, consoante contrato social válido apenas entre as partes, muito menos aliená-los.

Portanto, afastadas as alegações infundadas, emerge a situação real, qual seja, o fato de que a “BOMTUR” sucedeu à “ST” na atividade de locação de veículos, mesmo que, de forma aparente, os envolvidos (“ST” e BOMTUR”), para ocultar o repasse dos contratos, vedado pela Lei das Licitações, tenham simulado a constituição de uma outra SCP, na qual a “ST” seria o sócio ostensivo e único responsável pela administração da sociedade, enquanto a “BOMTUR” ficaria completamente acobertada, figurando apenas como sócio participante.

Portanto, a exploração da atividade exercida, até então, exclusivamente, pela “ST” teve prosseguimento após a sucessão, que se deu em 23/10/2007, com a aquisição pela “BOMTUR” do fundo de comércio da “ST”, passando as duas empresas a atuarem conjuntamente, no negócio de locação de veículos para entidades públicas, em função dos contratos mantidos com os órgãos públicos, caracterizando, assim, a responsabilidade atribuída à BOMTUR, quanto aos tributos devidos pela sucedida, até a data do ato, relativos aos fatos geradores ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2007, consoante o disposto no inciso II do artigo 133 do CTN.

No que diz respeito à responsabilidade solidária imputada à Impugnante, no período que abrangeu o 4º trimestre de 2007 e todos os trimestres de 2008, nos termos do artigo 124 do CTN, a situação é ainda mais clara. A “BOMTUR” já havia sucedido a “ST”, embora continuassem a atuar em conjunto, simuladamente por meio de uma SCP que era administrada pela “ST”, na condição de sócio ostensivo, e que ocultava a participação da “BOMTUR”. Tais circunstâncias, fictícias e artificiais, eram convenientes e satisfatórias para ambas as empresas, que mantinham evidente interesse comum naquela situação.

Logo, resta patente a subsunção dos fatos narrados e estampados nos autos ao comando dado pelo artigo 124, inciso I, do CTN, mantendo-se a Impugnante na condição de responsável solidária pelo pagamento dos tributos apurados e lançados nos Autos de Infração ora apreciados, concernentes ao último trimestre de 2007 e aos quatro trimestres de 2008.

Conclusão

Registro, então, a decisão final do colegiado quanto a este processo: i) reduzir a base de cálculo ao percentual de 32%; ii) excluir a co-responsabilidade de Antonio Manoel de Carvalho Neto quanto às irregularidades apuradas nos ano-calendário de 2007; e iii) afastar a imputação da multa qualificada.

É este o voto condutor do presente acórdão.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado.