



Processo nº 10530.721456/2015-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1302-005.946 – 1^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 16 de novembro de 2021
Recorrente ENERGIA BRASIL PROJETOS E CONSTRUÇOES ELETRICAS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE SCP PARA PERMITIR REDUÇÃO DE TRIBUTOS DA SÓCIA OSTENSIVA.

A constituição de Sociedade em Cotas de Participação em que não ficar devidamente comprovada a prestação dos serviços para os quais a entidade foi constituída, permite a desconsideração do suposto planejamento tributário para tributar os resultados da SCP na apuração do lucro da sócia ostensiva, beneficiária da operação.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento integralmente ao recurso. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca votou pelas conclusões do relator quanto aos fundamentos para a manutenção do lançamento principal.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte indicada acima contra decisão da DRJ, que considerou procedente auto de infração lavrado contra a empresa.

Em linhas gerais, o caso versa sobre o não recolhimento de tributo em razão da prática de atos considerados pela fiscalização como simulados. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a recorrente teria constituído formalmente cinco Sociedades em Conta de Participação (SCPs) das quais seria a sócia ostensiva. A empresa estava sujeita à tributação pelo lucro real e entregou a DIPJ zerada, enquanto as DCTFs apresentaram código de lucro presumido. Intimada para esclarecer esta discrepância, informou que as SCPs eram quem estavam sujeitas ao lucro presumido e que ela, a recorrente, estava, realmente, obrigada ao lucro real. De acordo ainda com a fiscalização, enquanto a recorrente – sócia ostensiva – suportou prejuízos fiscais durante o período fiscalizado, as SCPs auferiram lucros expressivos. Nesse sentido, a fiscalização apurou que as SCPs despendiam um nível de despesa de aproximadamente a metade do que foi gasto pela recorrente, mas, mesmo assim, auferiram receita superior à sócia ostensiva.

Para dirimir os fatos, a recorrente foi intimada a apresentar diversos documentos fiscais, o que foi atendido. Da auditoria sobre a escrituração contábil e sua relação com as SCPs, a autoridade tributária verificou que a contabilização da recorrente e das SCPs estava em conformidade com a legislação.

Ocorre que, conforme o TVF, o motivo da autuação não se atreve exatamente aos lançamentos contábeis, mas ao fato de que a recorrente não comprovou que as SCPs realmente existiam. Isso porque, não foi demonstrada a participação da recorrente nas SCPs, além do fato de tais sociedades não possuírem patrimônio e os seus sócios apresentarem baixa capacidade econômica para os investimentos que seriam realizados pelas empresas, a fim de prestarem os serviços contratados.

Por conseguinte, concluiu a fiscalização que, demonstrada a inexistência de fato das SCPs, por consequência lógica, são da fiscalizada os resultados apurados nessas sociedades. Conforme o TVF, foram deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos pela recorrente, os valores correspondentes ao apurado pela fiscalizada nas SCPs e declarado em DCTF. Por outro lado, adicionaram-se aos resultados da recorrente multa isolada sobre os recolhimentos por estimativa e multa qualificada em razão de sonegação fiscal dos fatos apurados.

A recorrente apresentou impugnação rebatendo as imputações fiscais e juntando diversos documentos. Tais argumentos serão analisados ao longo do voto.

Em sua decisão, a DRJ confirmou a autuação fiscal, pois a recorrente não teria conseguido demonstrar que, de fato, as SCPs existiam e que prestaram serviços à tomadora de serviços, que também contratou a recorrente para a mesma empreitada.

A empresa interpôs recurso voluntário praticamente reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos, razão pela qual deve ser admitido.

1. MÉRITO

1.1 Resumo da controvérsia

Quanto ao mérito, a controvérsia se resume ao fato de que a recorrente seria sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação, denominada Energia Brasil Construções – SCP. Tal sociedade seria composta por outras cinco SCPs e foi constituída para, juntamente com a recorrente, prestar serviços à Companhia de Eletricidade do Estado do Bahia – COELBA, serviços estes vinculados ao programa “Luz para Todos”, do Governo Federal.

Para facilitar a comunicação, daqui em diante, a empresa Energia Brasil SCP será designada apenas como SCP.

De acordo com a fiscalização, na prática, a SCP seria empresa de fachada, pois a recorrente não conseguiu demonstrar que tal sociedade prestou efetivamente os serviços alegados, nem mesmo foi possível comprovar, por meio dos lançamentos contábeis, a relação societária entre a recorrente e a SCP. Assim, os resultados das SCPs são fictícios e serviram para esconder parte dos lucros da sócia ostensiva, ora recorrente, razão pela qual tais resultados foram transpostos para a sócia ostensiva, resultando na constituição de crédito tributário de R\$ 4.654.663,91 de IRPJ e R\$ 1.584.856,66 de CSLL, incluídos multas isolada e qualificada, referentes ao ano calendário 2011. O presente processo versa tão somente sobre o crédito de IRPJ.

Para chegar à conclusão de que a SCP era empresa fictícia e serviu para reduzir IRPJ e CSLL da recorrente, a fiscalização considerou, primeiramente, os seguintes indícios: i) a recorrente teria tentado escapar da “malha fiscal”, na medida em que entregou DIPJ zerada, embora tivesse auferido receitas durante o período, como ficou comprovado depois do início da fiscalização; ii) também para tentar se esconder da “malha fiscal”, a recorrente teria entregado SPED mediante arquivos inacessíveis; iii) discrepância entre o lucro auferido pela sócia ostensiva (R\$ 10,4 milhões) mais prejuízo fiscal, enquanto a SCP teria obtido lucro de R\$ 12,7

milhões (sem prejuízo fiscal); iv) a recorrente suportou um custo de R\$ 6,6 milhões, ao passo que a SCP totalizou despesas de R\$ 3,6 milhões; v) falta de registro contábil de participação societária da fiscalizada na SCP; vi) inexistência de registro contábil de bens ou direitos da SCP, sequer um veículo.

A despeito desses indícios, os pontos determinantes para que a fiscalização concluísse a prática de simulação, foram os seguintes: i) o fato de a recorrente não ter comprovado que a SCP prestou efetivamente serviços à COELBA; ii) falta de comprovação documental da existência da SCP; iii) inexistência de justificativa plausível para a falta de patrimônio da SCP; iv) apresentação de contrato social da SCP com data de 28/12/2011, portanto posterior ao início dos fatos fiscalizados (ano calendário 2011); v) falta de capacidade econômica dos sócios da SCP, na medida em que eram ex-empregados da autuada, com renda incompatível para a constituição da sociedade, conforme atestaram as declarações de rendimentos de cada um; vi) insuficiência da prova de que os sócios da SCP foram os reais beneficiários da distribuição dos lucros da própria SCP.

A empresa, por sua vez, impugnou a autuação por meio de uma peça extensa em que os argumentos não estão muito bem sistematizados. Seja como for, ao que interessa para a solução do caso, afirma a recorrente que a constituição de SCP é uma opção legal permitida por normas administrativas da própria RFB. Nesse sentido, discorre sobre a natureza jurídica das SCPs e conclui que a prova de sua existência poderá ocorrer por qualquer meio, insinuando, assim, ter a fiscalização errado ao não examinar o contexto probatório dos autos que levaria à conclusão de que a SCP existe e prestou serviços à COELBA. Além disso, sustenta que o auto de infração não procede, porque se baseou em meras presunções de que a SCP não existe. Tanto assim que, paradoxalmente, considerou corretos os lançamentos contábeis da recorrente e da SCP. Aduz também que ao não reconhecer a existência da SCP, teria a autoridade tributária violado os arts. 109 e 110 do CTN, que tratam das normas gerais de interpretação de conceitos do direito privado e seus respectivos efeitos tributários. Suscita também ter havido bitributação na medida em que os resultados da SCP foram levados para a recorrente e a SCP teria recolhido também IRPJ e CSLL. Acrescenta que os lançamentos de IRPJ e de CSLL não procedem porque, uma vez existente a SCP, não poderiam os seus resultados repercutirem na tributação da empresa, de modo que deveria a fiscalização comprovar – e não simplesmente presumir – que a SCP não existiria. Assim, restaram violados o art. 144 do CTN e 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que exigem prova dos fatos para o lançamento tributário de ofício. Para finalizar, refuta a incidência de multa isolada com base no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento de que a escrituração contábil da empresa estava regular conforme constatado pela própria fiscalização. Quanto à multa qualificada, alega que inexistiu simulação, razão pela qual não cabe a aplicação do art. 44, §1º, I da Lei nº 9.430/1996.

Fixados os limites da controvérsia, passarei à análise de cada um dos pontos nas subseções a seguir. No entanto, as subseções 1.1 e 1.2 já seriam suficientes para resolver a demanda, pois atingem o âmago da matéria controvertida, a partir da prova constante dos autos.

1.1 Da sociedade em conta de participação

Conforme se observa, realmente, não está em questão a legalidade da constituição de SCP, fato este regulado pelo direito empresarial, especialmente nos arts. 991 a 996 do Código Civil.

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.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§ 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.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

No direito empresarial, observa-se que a SCP é um instituto peculiar em que um sócio, chamado de ostensivo, contrata com outro ou outros, esforços comuns para consecução do objeto social de uma empresa, sendo que os sócios contratados figurarão como ocultos ou participantes. Assim, as obrigações perante terceiros não são de responsabilidade da SCP, mas do sócio ostensivo. Além disso, não se exigem formalidades para a constituição de SCP, porque o contrato entre o sócio ostensivo e os participantes gera direitos somente entre essas partes.

A finalidade em se constituir uma SCP resulta da soma de esforços para a realização de um empreendimento comum. Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho explica que:

Quando duas ou mais pessoas se associam para um empreendimento comum, poderão fazê-lo na forma de sociedade em conta de participação, ficando um ou mais sócios em posição ostensiva e outro ou outros em posição oculta (chamam-se estes sócios *participantes*).¹

¹ COELHO, Fábio Ulhoa. Novo manual de direito comercial: direito de empresa. 30^a edição. São Paulo: RT, 2018, p. 173.

Do ponto de vista da responsabilidade civil, o art. 991 do Código Civil esclarece que o sócio ostensivo é quem se obriga perante terceiros em nome da SCP, e os sócios participantes ficam obrigados apenas diante do sócio ostensivo.

No caso dos autos, a recorrente explica que em 2011 firmou os contratos de prestação de serviços nº 4600021002 e nº 4600021003 com a COELBA, tendo por objeto a prestação de serviços elétricos e a execução de obras dentro de área geográfica compreendida por diversos municípios do Estado da Bahia. Em razão da elevada extensão da área de execução dos serviços, optou por constituir uma SCP para execução de alguns itens dos contratos. Para o contrato nº 4600021002, ficou a cargo da SCP os seguintes serviços e obras: i) item “a” – construção e manutenção preventiva de redes aéreas de distribuição; ii) item “h” – transporte de materiais; iii) item “j” – construção e manutenção preventiva de redes subterrâneas. Com relação ao contrato nº 4600021003, coube à SCP o seguinte: i) item “a” – construção e manutenção preventiva de redes aéreas de distribuição; ii) item “e” – construção e manutenção preventiva de redes subterrâneas.

Os referidos contratos entre a recorrente e a COELBA foram assinados em 1º/04/2011, conforme as cópia juntadas, respectivamente, às fls. 31/41 e 42/55.

A empresa foi intimada em 05/02/2015 (fls. 239/241) para trazer aos autos cópia do contrato social da SCP e eventuais alterações. Em cumprimento à intimação, a recorrente explicou que, para a execução dos serviços contratados com a COELBA, fez-se necessário uma “grande capitalização de profissionais como também um alto investimento em máquinas, equipamentos, veículos e etc.” Assim, para reduzir custos, a recorrente “convidou profissionais que já trabalharam para a COELBA”, de modo a “configurar uma SCP para cada um”, devendo esses sócios participar apenas do Projeto Luz para Todos, não possuindo responsabilidade societária, mas ficando incumbida a SCP da execução dos serviços referenciados acima (fls. 242/243). Assim, foram juntados cinco contratos de igual teor referentes à constituição de SCP entre a recorrente e cada um dos sócios participantes, todos datados em 28/11/2011 (fls. 244/263).

No TVF, a autoridade tributária considerou como fator influente na conclusão de que a SCP não teria prestado os serviços a que teria se comprometido, diante do fato de os contratos de constituição das SCP terem sido assinados em 28/11/2011, ou seja, após a celebração do contrato com a COELBA.

No entanto, entendo que, em razão da natureza jurídica e finalidade da SCP, por óbvio, sua constituição teria que se dar, necessariamente, depois de firmado o contrato com a Companhia Baiana ou, quando muito, simultaneamente. Portanto, o fato de a SCP ter sido constituída depois de firmado o contrato com a COELBA não parece ser um problema e nem demonstra, por isso, qualquer ilicitude.

Sobre este fato, a recorrente se defende alegando tanto na impugnação quanto no recurso voluntário que a SCP foi constituída em 27/12/2010 e “renovada” em 28/11/2011. Para comprovar essa alegação, junta os contratos de fls. 779/797 com as mesmas partes, referentes à constituição das SCP. A alegação de defesa da recorrente e os contratos juntados são, para dizer o mínimo, contraditórias, e realçam o contexto probatório de que, realmente, tratou-se de atos simulados para reduzir a incidência de tributos sobre a sócia ostensiva, ora recorrente. Isso porque, se a SCP foi constituída para compartilhar a execução de determinados serviços

entabulados no contrato com a COELBA, assinado em 01/04/2011, não guarda coerência com os fatos e nem com os fins jurídicos de uma SCP, apresentar-se contratos de constituição dessas entidades em 27/12/2010, portanto, antes do evento que daria causa à constituição da SCP.

Há, realmente, algo estranho nas versões dadas pela recorrente. Na fase procedural em que é intimada para comprovar a existência da SCP, junta um contrato datado em 28/11/2011, sete meses após o contrato que justificaria a constituição da SCP. Suscitado pela fiscalização que isso poderia configurar simulação, a recorrente explicou em sua defesa que não sabia se era para anexar o contrato original da SCP, por isso, com a impugnação, juntou um contrato datado de cinco meses antes de celebrar o contrato com a COELBA, embora exatamente o contrato com esta companhia era o que teria justificado a criação da SCP. Ressalte-se que os contratos juntados com data de 28/11/2011, não fazem nenhuma menção de que se tratavam de uma “renovação” ou alteração contratual.

Neste ponto, entendo que, realmente, a constituição de tais SCP indicam se tratar de uma simulação, visando outros fins que não exatamente o compartilhamento dos serviços contratados. A questão se agrava na medida em que há um desvirtuamento dos fins de uma SCP que, no caso, seria a contribuição financeira ou material para execução dos serviços contratados. Se assim, como poderiam as partes saber quais serviços seriam executados por elas cinco meses antes da assinatura do contrato com a COELBA?

Registre-se que, para constituir uma SCP, não são necessárias as formalidades de praxe para criação de qualquer empresa, quais sejam, inscrição na junta comercial, solicitação de CNPJ, inscrições perante as demais Fazendas Públicas etc. Note-se que, à época dos fatos (2011), não era sequer necessário que a SCP tivesse CNPJ.² Esses fatos permitem inferir, com absoluta certeza, que a recorrente se valeu da informalidade jurídica sobre a comprovação da existência de SCP para juntar contratos de constituição desse tipo de entidade ao sabor das conveniências. Quanto pareceu estratégico para a sua defesa anexar contratos com data posterior à contratação com a COELBA, assim o fez, juntando uma cópia simples de tal documento. Questionada posteriormente sobre eventual simulação, anexa outra cópia simples de contrato, com data anterior ao contrato com a COELBA, supondo que, dessa forma, rebateria a suspeita de simulação. Entendo que a juntada dos contratos de SCP com data anterior à contratação com a COELBA reforçam a suspeita dos atos simulados convolando-se em certeza desse ilícito.

Isso já seria o bastante para negar provimento ao recurso. No entanto, outro fato chama atenção e necessita ser analisado com o devido cuidado. É o que será examinado na subseção a seguir.

1.2 Dos sócios participantes da SCP

Os contratos de constituição das SCPs indicam que são sócios participantes da entidade (fls. 244/263): Antonio Carlos Almeida, Edcarlos Costa Silva, Glebson Reinaldo Silva Santana, Wilson Nogueira Barbosa e Vivaldo Meneses Lima. A fiscalização apurou no TVF que algumas dessas pessoas eram ex-empregados ou se mantinham funcionários da recorrente.

Segundo suas declarações de rendimentos, não possuíam renda e nem patrimônio suficiente para se associarem, a fim de executarem serviços e obras que demandariam recursos

² A partir de 03.06.2014, por força da revogação do artigo 4 da IN SRF 179/1987 pela IN RFB 1.470/2014, as SCPs são obrigadas inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

materiais e financeiros elevados. Vale, neste ponto, reproduzir os excertos do TVF relativos a tais fatos:

Antonio Carlos Almeida, CPF 510.304.545-15 Consta no cadastro da Previdência Social (Cnis) como empregado da fiscalizada de 19/11/2007 a 11/05/2011; empregado de SMA de 16/05/2011 a 19/08/2011; e novamente empregado da fiscalizada de 02/05/2012 até hoje.

Com endereço em Santo Antonio de Jesus/BA, declarou ao imposto de renda ter recebido rendimentos tributáveis de R\$ 12.000,00 da fiscalizada no ano-calendário 2007, com patrimônio de R\$ 25.000,00, correspondendo a cotas da empresa G D – Construções Elétricas Ltda – ME, CNPJ 01.630.966/0001-75, fundada em 1997.

No ano-calendário 2008 entregou DIRPF com rendimentos de R\$ 19.200,00 recebidos unicamente de pessoas físicas. Aumentou os bens e direitos para R\$ 32.000,00, indicando “disponibilidades” de R\$ 7.000,00. No ano seguinte, 2009, R\$ 12.000,00 de pessoas físicas. Zero de bens e direitos.

No ano 2010 declarou-se **empregado da fiscalizada**, com rendimentos tributáveis de R\$ 18.000,00. Seu único bem declarado foi um veículo Renault Sandero 2009, financiado.

Para o ano-calendário 2011 entregou DIRPF zerada no dia 30/04/2012 e no dia 11/09/2014, após o início da fiscalização sobre Energia, entregou retificadora informando rendimentos isentos de R\$ 891.026,35, recebidos de Energia.

Manteve zerados os demais campos, inclusive bens e direitos.

Para o ano-calendário 2012 entregou DIRPF informando-se **empregado da fiscalizada**, com rendimentos de R\$ 23.900,00. Nos bens e direitos, sai o veículo Sandero e entram consórcio, valor depositado em conta corrente e título de capitalização ourocap. Somam R\$ 25.746,02. Em 25/04/2013 retificou os bens e direitos acrescentando um veículo Elantra, financiado. Os bens e direitos passam a somar R\$ 46.356,02.

Na DIRPF do ano-calendário 2013 diz-se **empregado da fiscalizada**, com rendimentos tributáveis de R\$ 37.255,00. Volta a informar participação na empresa G D Construções. Bens e Direitos somam R\$ 47.500,00.

Em Dirf, consta como empregado da fiscalizada nos anos 2009, 2010, 2012. No ano-calendário 2011 consta como empregado de SMA Serviços e Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 00.588.403/0001-01, agência de notícias sediada em Barueri.

Edcarlos Costa Silva. CPF 001.761.975-08 Consta no cadastro da Previdência Social (Cnis) como empregado da K V de 16/12/2009 até 07/07/2010. E como **empregado da fiscalizada de 01/01/2011 até hoje**.

Com endereço no Conjunto Francisco Pinto, um dos mais populares e humildes bairros de Feira de Santana/Ba, entregou Declaração Anual de Isento até o ano-calendário 2006.

Entregou DIRPF zerada no ano-calendário 2012 entregue dia 30/04/2013, DIRPF 2013 sem rendimentos, surgindo entre os bens de direitos a participação na empresa E.C.R. Construções e Manutenções Elétricas, CNPJ 14838032/0001-75, aberta em 27/11/2011, com endereço em São Gonçalo dos Campos, da qual é sócio e responsável perante a RF. O contador é o mesmo da fiscalizada.

No dia 11/09/2014, após o início da fiscalização sobre Energia, entregou a DIRPF do ano-calendário 2011 informando rendimentos isentos de R\$ 710.184,60, recebidos de Energia.

Em dirf, constam rendimentos do trabalho assalariado (código 0561) nos anos 2010, R\$ 9.317,11, pagos por KV Instalações Comércio e Indústria Ltda, CNPJ 06.522.072/0001-85, empresa grande sediada no Piauí com filiais em vários estados e trabalho não assalariado (0588) no ano 2013, R\$ 4.630,00, pagos por Ympactus Comercial S/A (telexfree), CNPJ 11.669.325/0001-88. Nada consta nos demais anos.

Glebson Reinaldo Silva de Santana CPF 221.804.888-40 Consta no cadastro da Previdência Social (Cnis) como empregado da fiscalizada desde 01/12/2005 até hoje.

Com endereço na zona rural de Ribeira do pombal, entregava DAI até o ano-calendário 2010. Em 2011 declarou-se empregado da fiscalizada, com rendimentos de R\$ 24.402,39. Bens e direitos zerados.

No ano-calendário 2012 continuou a declarar-se empregado da fiscalizada, com rendimentos de R\$ 28.743,43. Bens e direitos zerados. Também declara ter recebido rendimentos isentos da empresa Glebson Reinaldo Silva de Santana, CNPJ 16.523.993/0001-16, SIMEI, sediada na zona rural de Ribeira do Pombal, aberta em 18/07/2012, mas com email glebson@energiabrasil.eng.br.

No ano 2013 continua a se declarar **empregado da fiscalizada** e a receber rendimentos isentos da empresa Glebson Reinaldo Silva de Santana. Bens e Direitos continuam zerados.

Vivaldo Menezes Lima. CPF 958.556.535-87 Consta no cadastro da Previdência Social como empregado da Coelba desde 15/06/2010 até hoje.

Sem entrega de DIRPF nos anos 2008, 2009, 2010, entregou no ano-calendário 2011 declarando-se empregado da Coelba com rendimentos de R\$ 25.202,46. Bens e direitos zerados.

No dia 11/09/2014, após o início da fiscalização sobre Energia, entregou DIRPF retificadora do ano-calendário 2011 mantendo a informação de emprego e a renda da Coelba e acrescentando rendimentos isentos de R\$ 179.102,89, recebidos de Energia. Bens e direitos continuam zerados.

Nos anos-calendário 2012 e 2013 mantém o emprego na Coelba e bens e direitos zerados. Nada informa sobre Energia.

Em Dirf consta como empregado de Serlimpa Gestão de Recurso Humanos Ltda, CNPJ 33.833.880/0001-36, e de Workyme Assessoria Empresarial Ltda, CNPJ 73.952.905/0001-35, no ano 2009; empregado da Coelba nos anos 2010, 2011, 2012, 2013 e empregado de CS Construções e Empreendimentos Ltda, CNPJ 33.833.880/0001-36, no ano-calendário 2010.

Wilson Nogueira Barbosa. CPF 242.512.835-20 Consta no cadastro da Previdência Social como empregado da fiscalizada desde 17/10/2007 até hoje.

Entregou DIRPF zerada no ano-calendário 2008. Não entregou DIRPF nos anos 2009 e 2010.

No dia 11/09/2014, após o início da fiscalização sobre Energia, entregou a DIRPF do ano-calendário 2011 informando rendimentos isentos de R\$ 169.164,42, recebidos de Energia. Todos os demais campos da DIRPF zerados.

No ano-calendário 2012 entregou DIRPF declarando-se empregado da fiscalizada com rendimentos de R\$ 19.733,33. Bens e direitos zerados. Em 2013 entregou DIRPF dizendo-se empregado da fiscalizada com rendimentos de R\$ 20.266,66. Bens e direitos R\$ 27.604,62.

Em Dirf consta como **empregado da fiscalizada** nos anos 2009, 2010 e 2011. Nada consta de 2012 em diante.

Como se vê, são trabalhadores empregados com baixos salários, sem capacidade econômica para os investimentos que a fiscalizada quer fazer crer. E, após o início da fiscalização, entregam declarações do imposto de renda na tentativa de mascarar ainda mais a realidade.

Tem razão a fiscalização quando concluiu que os sócios participantes das SCPs eram trabalhadores empregados com baixos salários e sem capacidade econômica para os investimentos necessários à execução dos serviços contratados com a COELBA. Observe-se que, somente depois de 2011, ou após o início da fiscalização, tais sócios entregaram declarações de rendimentos e com valores muito acima de seu nível de renda inicial.

No entanto, a recorrente esclareceu em suas defesas que constituiu a SCP como uma opção para reduzir custos dela própria, de modo que:

optou por buscar sócios para unirem esforços para desempenhar o objeto do contrato em análise [o contrato com a COELBA], através da constituição de Sociedades em Conta de Participação – SCP, ante a diversas vantagens em função de diversos fatores, de ordem operacional, administrativa, logística, financeira e tributária (fls. 631).

Ainda na fase procedural, em reposta à intimação da fiscalização tributária, a recorrente esclareceu que, para cumprir o contrato com a COELBA, fez-se necessário uma “grande capitalização de profissionais como também um alto investimento em máquinas, equipamentos, veículos e etc.” Assim, para reduzir custos, a recorrente “convidou profissionais que já trabalharam para a COELBA”, de modo a “configurar uma SCP para cada um”, devendo esses sócios participar apenas do Projeto Luz para Todos (fls. 242/243).

Vale lembrar, conforme exposto na subseção anterior, que os serviços para os quais a SCP se obrigou perante a recorrente, foram distribuídos da seguinte forma: contrato nº 4600021002, i) item “a” – construção e manutenção preventiva de redes aéreas de distribuição; ii) item “h” – transporte de materiais; iii) item “j” – construção e manutenção preventiva de redes subterrâneas. Com relação ao contrato nº 4600021003, i) item “a” – construção e manutenção preventiva de redes aéreas de distribuição; ii) item “e” – construção e manutenção preventiva de redes subterrâneas.

Para execução desses itens dos contratos, é certo ser necessária a alocação de recursos financeiros vultosos para a aquisição de materiais ou contratação de pessoal. Note-se que os sócios participantes, conforme apurado pela fiscalização, não demonstravam à época dos fatos capacidade econômica para tal empreitada, o que reforça também o emprego simulado da SCP para fins diversos do juridicamente aceitável.

Daí por que, igualmente sobre este ponto, entendo ser o caso negar provimento ao recurso.

Assim, as subseções 1.1 e 1.2 serviram para analisar as duas primeiras alegações da empresa. Uma, referente à constituição de SCP como uma opção legal; outra, que a fiscalização teria se baseado em simples presunções para concluir que a SCP não existiu de fato, mas tão somente de direito. Apesar de não estar em questão no auto de infração a legalidade do instituto jurídico SCP, viu-se que esta não se destinou aos fins lícitos previstos pela legislação.

Conforme foi possível observar, no presente caso, a SCP foi constituída para fins diversos do declarado nas defesas da recorrente, qual seja, a execução de parte dos serviços contratados com a COELBA. Essa constatação não se baseou em simples presunções, mas em provas materialmente juntadas aos autos, como os contratos de SCP em datas que não guardam coerência com os fins legais e as declarações de rendimentos dos sócios, indicando que, pela falta de capacidade econômica destes para execução do objeto contratual com a COELBA, fica comprovado que a SCP foi constituída para fins diversos do que está declarado no ato de constituição.

O fato de a fiscalização ter declarado que os lançamentos contábeis da SCP e da sócia ostensiva estarem em conformidade com a legislação, não desnatura o fato da simulação para obtenção de vantagem tributária indevida, o que depende de outra articulação de fatos e provas.

Analizados os aspectos referentes à constituição da SCP, passemos ao exame dos demais pontos suscitados no recurso voluntário.

1.3 Das demais alegações da recorrente

A empresa apresenta outros argumentos para rebater a autuação, o que pode ser sintetizado nos seguintes pontos: i) violação aos arts. 109 e 110 do CTN; ii) bitributação com base nos resultados de ambas as empresas (sócia ostensiva) e SCP; iv) improcedência do lançamento de IRPJ; v) não incidência das multas isolada e qualificada.

1.3.1 Violação aos artigos 109 e 110 do CTN

Sobre o primeiro ponto, não há que se falar em violação aos arts. 109 e 110 do CTN, os quais tratam de regras gerais de interpretação da legislação tributária.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A recorrente alega que, ao considerar como inexistente a SCP, haveria violação a tais dispositivos, pois estaria sendo dado efeitos tributários que alterariam o conceito de SCP, instituto de direito privado.

Reitere-se que o motivo da autuação não foi a constituição da SCP, o que é permitido pela legislação civil, e reconhecido pela legislação tributária. Tanto assim que o art. 254 do RIR, de 1999, vigente à época, trata da contabilização dos resultados da SCP na contabilidade da sócia ostensiva.

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.

Na mesma linha de entendimento, a IN/SRF nº 31 de 2001, vigente à época, previa a possibilidade de a SCP optar pela tributação com base no lucro presumido.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 190 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, bem assim no Parecer PGFN/CAT no 525/2001, resolve:

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.

Assim, a legislação tributária reconhece que o instituto da SCP não estabelece efeitos tributários que destoam da definição, do conteúdo e do alcance do citado instituto. A legislação tributária no caso, tão somente disciplina como devem ser realizados os registros contábeis tanto da sócia ostensiva quanto da SCP e, igualmente, define a forma de apuração do lucro.

A tese da recorrente distorce o sentido dos arts. 109 e 110 do CTN, pois o caso não se tratou de afastamento do instituto da SCP no patamar do direito legislado. O que ocorreu, foi a constatação de que a SCP foi constituída para fins diversos aos declarados pela recorrente. Isso é matéria de fato, dependente de prova e não de interpretação de direito.

Conforme se viu, duas questões fatais desenvolvidas nos itens 1.1 e 1.2 demonstram, com a prova dos autos, que a SCP foi constituída, mas não executou os serviços que seus atos constitutivos declararam que seriam prestados.

Assim, considero também insusceptível de provimento essa alegação.

1.3.2 Da alegada bitributação

A recorrente afirma ter havido bitributação na constituição do crédito tributário de IRPJ pelo auto de infração. Isso porque, ao calcular o débito de IRPJ, não teria a autoridade tributária deduzido os valores pagos do citado imposto por meio de parcelamentos.

Sobre este ponto, o TVF é bem claro ao informar o seguinte:

Foram deduzidos do IRPJ devido e da CSLL devida os valores de R\$ 231.470,30 e de R\$ 137.953,96, respectivamente, correspondentes ao apurado pela fiscalizada na SCP e declarado em DCTF.

Acrescente-se que a recorrente não impugnou os valores, limitando-se a alegar que não teriam sido considerados os pagamentos do imposto realizado pela SCP.

Igualmente sobre este ponto não há o que prover.

1.3.3 Da improcedência do lançamento de IRPJ

A respeito da matéria deste item, a recorrente aduz, em síntese, que não procede o lançamento de IRPJ levado a efeito pelo auto de infração pois, tendo se baseado na inexistência de fato da SCP, deveriam ser trazidas aos autos provas dessa alegação. Considerando que – no seu entendimento – tais provas não existem, o lançamento do crédito tributário no auto de infração é indevido.

Primeiramente, esclareça-se, de acordo com o TVF, os valores de IRPJ e de CSLL lançados tiveram como pressuposto os resultados apurados na SCP como sendo, efetivamente, da ora recorrente. Isso porque, se a SCP não prestou os serviços declarados em seus atos constitutivos e que serviram de causa para sua constituição, segue-se que as receitas e despesas empreendidas para executar o contrato são, na verdade, de titularidade da sócia ostensiva, ora recorrente.

Considerando que a recorrente está sujeita ao lucro real, as receitas contabilizadas em nome da SCP são, na realidade, receitas da sócia ostensiva. A prova de que a SCP foi constituída apenas *no papel* é evidente, quer pelo que ficou demonstrado nas subseções 1.1 e 1.2 deste voto, quer pela falta de bens necessários para a execução do objeto contratual.

Vê-se que a SCP não comprovou possuir um veículo sequer para executar serviço de transporte de material, ainda que intimada na fase de procedimento para faze-lo. A instituição de SCP não é um subterfúgio para alterar regime legal de tributação, mas uma modalidade de diminuição de custos do empreendedor e aumento do capital necessário para o empreendimento. No caso dos autos, ficou provado que os sócios participantes não possuíam capacidade econômica para investir em empreitada de tamanho porte e a SCP não provou que possuía patrimônio e equipamentos compatíveis para se desincumbir das obrigações contratadas.

Não cabe a alegação da recorrente de que deveria a Fazenda comprovar tais fatos, como, por exemplo, que a SCP não possuía equipamentos para executar o objeto contratado, pois isso implicaria em prova negativa, impossível, como se sabe, de ser produzida.

Saliento que a recorrente não impugnou os valores lançados, razão pela qual tomo-os como certos, independentemente de qualquer argumento sobre a apuração efetiva do lucro real da recorrente, depois de acrescidas as receitas da SCP sobre o seu resultado.

1.3.4 Das multas isolada e qualificada

Sobre a multa isolada, consigne-se que o art. 44, II “b” da Lei 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II-de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)

b)na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)

O art. 2º, citado no dispositivo, prevê o que segue:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

No caso em questão, a receita auferida pela SCP foi transferida para a recorrente, exatamente porque esta deveria calcular as estimativas de IRPJ e de CSLL considerando tais receitas, uma vez que se comprovou que as receitas da SCP não eram efetivamente dela, mas da sócia ostensiva.

Em razão dessa forma incorreta de apuração, aplicou-se o disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a incidência de multa isolada sobre valores devidos de IRPJ e CSLL em regime de estimativa.

Além da multa isolada, a fiscalização aplicou multa de ofício qualificada de 150% sobre os mencionados tributos, sob o argumento de que, no caso, houve sonegação fiscal, em razão da constituição simulada das SCP.

A recorrente, em suas defesas, impugnou este ponto da autuação, sustentando não houve divergência entre os “valores escriturados e a realidade fática”.

A incidência de multa isolada e de ofício configura *bis in idem* de penalidades pecuniárias incidentes sobre a mesma base. Isso porque, as estimativas pagas são antecipações

dos tributos apurados no final do exercício e a incidência de multa nos dois momentos implica em punir o contribuinte duas vezes sobre os mesmos fatos.

Nos termos da súmula CARF nº 105, observa-se a seguinte orientação:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Registro que o tema referente à concomitância da multa de ofício com a multa isolada é controvertido, comportando diversas interpretações. Existe a exegese de que, depois do advento da Lei nº 11.488 de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa isolada poderá ser aplicada conjuntamente com a multa de ofício. Dessa forma, a súmula nº 105 do CARF teria aplicação somente para os casos anteriores à vigência da citada lei.

Tal divergência foi bem explorada no Acórdão nº 1302003.010 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro integrante desta Turma de Julgamento, Flávio Machado Vilhena Dias. Apesar de tais divergências, o então relator concluiu que mesmo depois da vigência da lei referida, a concomitância entre as multas não pode prevalecer, entendimento ao qual me alinho, embora não fizesse parte do colegiado à época daquela decisão. No ponto, esclareceu o colega conselheiro:

E aqui vale ressaltar que, a despeito da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 introduzida pela Lei nº 11.488/07, a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício permanece inadmissível, uma vez que essas multas continuam penalizando o mesmo fato, tendo aquela lei alterado apenas a base de cálculo de tais penalidades.

Isso porque, mesmo após a edição da Lei nº 11.488/07, em nada foi alterado o caráter provisório dos recolhimentos do IRPJ e CSLL por estimativa, o que enseja na absorção da multa isolada pela multa de ofício relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados após o ajuste anual, como bem demonstrado pelo Recorrente.

A despeito deste entendimento, na ocasião, o relator foi vencido neste ponto, prevalecendo a conclusão de que a Medida Provisória nº 351 de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, permite a aplicação da concomitância entre a multa isolada e de ofício após a vigência dessas normas. Peço vênia para divergir daquela conclusão, pois a Lei nº 11.488, de 2007, não alterou substancialmente a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para permitir a concomitância entre as multas. O inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, revogado pela Lei nº 11.488, de 2007, previa a multa sobre o não recolhimento das estimativas mensais. Atualmente, depois da nova redação do art. 44 pela Lei nº 11.488, de 2007, a multa isolada, nos casos de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, passou a incidir com base no inciso II, “b” do art. 44, nas hipóteses em que o pagamento por estimativa deixar de ser efetuado. Vê-se, portanto, tratar-se da mesma hipótese, qual seja, não recolhimento da estimativa.

Enfim, apesar de todas as divergências em torno deste assunto, penso que a questão permanece duvidosa no ponto em que ambas as multas (isolada e de ofício), incidem sobre o mesmo fato, qual seja, o não recolhimento dos tributos citados (IRPJ e CSLL), no momento da estimativa, e depois, quando da apuração anual.

Ressalto que, na atual composição desta turma julgadora, a questão tem se dividido entre os que entendem ser cabível a cumulação das multas isolada e de ofício depois do advento da Lei nº 11.448, de 2007, e os que defendem o oposto, pois, no caso, haveria a ocorrência de *bis in idem* entre as duas multas.

Seja como for, pedindo vênia aos que entendem diferente, é o caso de se dar provimento a este ponto do recurso para afastar a incidência da multa isolada, devendo prevalecer apenas a multa de ofício.

Em relação à multa qualificada, o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, prescreve o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

O inciso I do art. 44 da lei em questão, por sua vez, estabelece 75% de multa de ofício para os casos em que couber à administração tributária determinar o crédito tributário (lançamento de ofício). Entendo que, no caso, está configurada a hipótese de sonegação fiscal, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, mediante a criação de sociedade empresarial com a finalidade de recolher tributos sob o regime do lucro presumido quando, em verdade, a forma de recolhimento deveria ser o lucro real a que está sujeita a sócia ostensiva, ora recorrente. Isso porque, ficou comprovado que a SCP não existiu de fato, mas apenas juridicamente, para permitir a contabilização dos resultados da sócia ostensiva no regime presumido, podendo ensejar a diminuição dos tributos devidos e aumento da distribuição dos dividendos aos sócios participantes da SCP. Isto posto, entendo correta a aplicação da multa qualificada de 150%.

2. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso e voto em dar provimento parcial, para excluir a multa isolada de 50%, fundada no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes