



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

Processo n° 10600.720007/2015-21
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-002.686 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrentes ELETROSOM S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DILIGÊNCIA. REFORMA NO LANÇAMENTO.

São válidos os ajustes nos valores exigidos dos tributos lançados, em função de créditos oriundos de retenções na fonte confirmadas e cujas receitas foram oferecidas à tributação pelo contribuinte. Aplicação da Súmula CARF n° 80.

SIMULAÇÃO. RE-QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. ABATIMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO.

Havendo a re-qualificação jurídica dos fatos, e uma vez reconhecida que a tributação deveria recair sobre a pessoa jurídica que efetivamente praticou a operação geradora da receita tributável, deve-se, por decorrência lógica, abater do lançamento os tributos já pagos nas operações desconsideradas.

SCP. ATIVIDADES SIMULADAS. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA.

Uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas por Sociedades em Conta de Participações foram simuladas, as receitas a elas imputadas foram corretamente consideradas omitidas pelo contribuinte sujeito ao Lucro Real, por ser este o verdadeiro titular dos rendimentos.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

A simulação afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a aplicação do artigo 173, inciso I, conforme prescrevem a Súmula CARF n° 72 e precedente vinculante do STJ (Resp n° 973.733/SC).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONDUTA E INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO, AFASTAMENTO.

A falta de enquadramento legal efetivo da conduta do contribuinte, bem como a não caracterização de dolo, fraude ou conluio ensejam o cancelamento da qualificação da multa.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.

É possível, para fatos geradores posteriores à MP 351/2007, que um mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada reduzindo-a de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Eva Maria Los, Allan Marcel Warwar Teixeira e Edgar Bragança Bazhuni que negavam provimento ao recurso voluntário; e ainda, por voto de qualidade manter a multa isolada. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros que afastavam a multa isolada. Designado o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira para redigir o voto vencedor em relação a exigência da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Rafael Gasparello Lima, Edgar Bragança Bazhuni (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, por atestado médico.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 2/61) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativos aos anos base de 2010, 2011 e 2012, acrescidos parte de multa de ofício de 75% (Infração 0002) e parte de multa qualificada de 150% (Infração 0001), além de multa isolada sobre as estimativas apuradas e juros Selic, em razão da caracterização das seguintes infrações:

"0001 - OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - RECEITAS NÃO ESCRITURADAS - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. Omissão de receita caracterizada pela fragmentação ilícita de atividades/receitas do contribuinte, mediante a criação de Sociedades em Conta de Participação sem propósito negocial e com vícios formais em suas constituições, conforme detalhadamente descrito no relatório fiscal em anexo, parte integrante do presente Auto de Infração.

0002 - AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Valores contabilizados na conta de receita 13191 - Incentivos Fiscais SEFAZ/GO, excluídos do Lalur sem cumprimento ao disposto no Artigo 18, III da Lei 11.941/09, conforme relatório fiscal em anexo.

0003 - MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme relatório fiscal e demonstrativo em anexo. "

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 62/105 que motiva os lançamentos:

2.HISTÓRICO DA EMPRESA FISCALIZADA [...]Em 02/01/2010 ocorre a transformação da sociedade de limitada para sociedade anônima, que passa a se denominar Rede Eletrosom S/A, tendo por objeto "o comércio atacadista e varejista de máquinas, móveis e aparelhos de uso doméstico, equipamentos eletro-eletrônicos, produtos para informática, artigos para presentes, como brinquedos e utilidades domésticas."

As quotas representativas do capital social são convertidas em igual nº de ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, assim distribuídas entre os acionistas:

Natal Acir Rosa, 7.200.000 ações, no valor de R\$7.200.000,00;

Antônio Acir Rosa, 800.000 ações, no valor de R\$800.000,00.

A administração da sociedade passa a ser exercida por uma Diretoria, composta por dois membros:

Natal Acir Rosa, no cargo de Diretor-Presidente; e Antônio Acir Rosa, no cargo de Diretor Vice-Presidente.

No mesmo ato é ratificada a existência de 127 filiais da sociedade, abertas e em funcionamento.

Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 01/07/2010, deliberou e aprovou sobre:

- a alteração da denominação social de Rede Eletrom S/A para Eletrom S/A;

- a abertura do capital social da Companhia e a submissão à CVM de pedido de registro de emissor de valores mobiliários admitidos à negociação em mercados regulamentados de valores mobiliários, categoria B, nos termos da Instrução CVM 480/2009;

- a criação do Conselho de Administração que, juntamente com a Diretoria, será responsável pela administração da Companhia, com mandato de dois anos, sendo admitida a reeleição;

- a eleição de Natal Acir Rosa para o cargo de Presidente do Conselho de Administração.

3. INFRAÇÕES APURADAS

No período fiscalizado, o contribuinte apurou o IRPJ e CSLL com base no Lucro Real, apuração anual, sendo as estimativas mensais apuradas com base em balancetes de suspensão/redução, conforme Lalur e DIPJ 2011 a 2013 apresentados.

Quanto ao PIS e COFINS, estava submetido à incidência não-cumulativa.

Já as Sociedades em Conta de Participação, nas quais o contribuinte fiscalizado figura como sócio ostensivo, apuraram o IRPJ e CSLL com base no lucro presumido, e o PIS e COFINS, incidência cumulativa.

3.1. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO/SCP

[...]

SCP - Rede Eletrosom Recebíveis

Foram apresentados o contrato de constituição, datado de 01/01/2007 e as 1ª e 2ª alterações, datadas de 01/01/2009 e 02/01/2010, respectivamente.

O contrato dispõe sobre a constituição de uma sociedade não personificada que se regerá pelos artigos 991 a 996 da Lei 10.406/2002, tendo como objetivo os serviços de consultoria, negociação, apoio administrativo e gestão dos recebíveis do

sócio ostensivo, bem como a elaboração da estratégia e gestão de vendas do mesmo.

Para a consecução de suas atividades a SCP utilizará o sócio ostensivo REDE ELETROSOM LTDA (antiga razão social do contribuinte), com o nome empresarial sociedade em Conta de Participação - Rede Eletrosom Recebíveis, o qual assume todas as responsabilidades perante terceiros, na forma da legislação (cláusula 4).

[...]

A sociedade iniciará suas atividades em 01/01/2007 com prazo de duração de 5 (cinco) anos (cláusula 5a) e a administração da sociedade caberá a Srta. **Maria Selvina Rosa** com os poderes e atribuições de administrar e gerenciar os contratos e recursos advindos do objeto da SCP, autorizado o uso do nome empresarial (cláusula 8ª).

A cláusula 9ª dispõe sobre a remuneração pelos procedimentos objeto do referido contrato da seguinte forma:

- a) Somente os recebíveis gerados pelo próprio sócio ostensivo podem ser inseridos no objeto desta SCP;
- b) As vendas serão realizadas pelo sócio ostensivo sempre devidamente formalizada pelas respectivas notas fiscais de venda e contratos de financiamento;
- c) A SCP será responsável pelo cálculo e cobrança dos recebíveis gerados pelas vendas e contratos de financiamento;
- d) Os valores recebidos acima da respectiva nota fiscal serão registrados como receita da SCP;
- e) As comissões decorrentes do processo de cobrança e gestão de recebíveis negociados com terceiros também serão registrados na SCP.

[...]

A 2ª alteração da SCP, vigente no período fiscalizado, dispõe sobre a saída da sócia participante Maria Selvina Rosa; a prorrogação da duração da sociedade por mais cinco anos; e a administração da sociedade pelo Sr. Natal Acir Rosa.

[...]

SCP - Rede Eletrosom Seguros

Foram apresentados o contrato de constituição, datado de 01/01/2007 e as 1ª e 2ª alterações, datadas de 01/01/2009 e 02/01/2010, respectivamente.

O contrato de constituição dispõe sobre a constituição de uma sociedade não personificada que se regerá pelos artigos 991 a 996 da Lei 10.406/2002, tendo como objetivo os serviços de

consultoria, apoio administrativo e gestão dos contratos de seguro firmados pelo sócio ostensivo, bem como a elaboração da estratégia e gestão de vendas do mesmo.

Para a consecução de suas atividades a SCP utilizará o sócio ostensivo REDE ELETROSOM LTDA (antiga razão social do contribuinte), com o nome empresarial sociedade em Conta de Participação - Rede Eletrosom Seguros, o qual assume todas as responsabilidades perante terceiros, na forma da legislação (cláusula 3a).

[...]

A cláusula 9ª dispõe sobre a remuneração pelos procedimentos objeto do referido contrato da seguinte forma:

- a) Somente contratos firmados com terceiros pelo próprio sócio ostensivo podem ser inseridos no objeto desta SCP;
- b) As vendas serão realizadas pelo sócio ostensivo sempre devidamente formalizadas pelos respectivos contratos;
- c) A SCP será responsável pelo cálculo e cobrança dos recebíveis gerados pelos contratos de seguros.

[...]

A 2ª alteração da SCP dispõe sobre a saída da sócia participante Maria Selvina Rosa, que cede e transfere o total de sua participação para Natal Acir Rosa; a prorrogação da duração da sociedade por mais cinco anos; e a administração da sociedade pelo Sr. Natal Acir Rosa.

SCP - Rede Eletrosom Cobrança

Foram apresentados o contrato de constituição, datado de 01/01/2009 e a 1ª alteração, datada de 02/01/2010.

O contrato dispõe sobre a constituição de uma sociedade não personificada que se regerá pelos artigos 991 a 996 da Lei 10.406/2002, tendo como objetivo os serviços de consultoria, negociação, apoio administrativo, gestão dos recebíveis do sócio ostensivo, e em especial a cobrança dos recebíveis vencidos (cláusula 2a).

Para a consecução de suas atividades a SCP utilizará o sócio ostensivo REDE ELETROSOM LTDA (antiga razão social do contribuinte), com o nome empresarial sociedade em Conta de Participação - Rede Eletrosom Cobrança, o qual assume todas as responsabilidades perante terceiros, na forma da legislação (cláusula 3a).

[...]

A sociedade iniciará suas atividades em 01/01/2009 com prazo de duração de 5 (cinco) anos (cláusula 5ª) e a administração da sociedade caberá a Srta. **Maria Selvina Rosa** com os poderes e

atribuições de administrar e gerenciar os contratos e recursos advindos do objeto da SCP, autorizado o uso do nome empresarial (cláusula 8ª).

A cláusula 9ª dispõe sobre a remuneração pelos procedimentos objeto do referido contrato da seguinte forma:

a) Somente os recebíveis gerados pelo próprio sócio ostensivo podem ser inseridos ao objeto desta SCP;

b) As vendas serão realizadas pelo sócio ostensivo sempre devidamente formalizada pelas respectivas notas fiscais de venda e contratos de financiamento;

c) A SCP será responsável pelo cálculo e cobrança dos recebíveis gerados pelas vendas e contratos de financiamento;

d) Os valores recebidos acima da respectiva nota fiscal serão registrados como receita da SCP;

e) As comissões decorrentes do processo de cobrança e gestão de recebíveis negociados com terceiros também serão registrados na SCP.

A 1ª alteração da SCP dispõe sobre a saída da sócia participante Maria Selvina Rosa; a prorrogação da duração da sociedade por mais cinco anos; e a administração da sociedade pelo Sr. Natal Acir Rosa.

[...]

3.1.1. Legislação e características das Sociedades em Conta de Participação (SCP)

[...]

3.1.2. Vícios encontrados na constituição das SCPs em comento. Infração à Lei 10.406/2002.

De acordo com os conceitos legais e doutrinários acima explanados, verificamos os seguintes fatores que descaracterizam a formação das SCP em comento:

Segundo a cláusula 8ª das alterações contratuais das referidas SCPs, datadas de 02/01/2010, a administração das SCPs é exercida pelo sócio participante, o Sr. Natal Acir Rosa, o que infringe o artigo 991 da Lei n. 10.406/2002 que dispõe que o sócio participante entra com os recursos para a sociedade, participando apenas dos resultados das SCPs, ou seja, o sócio participante não pode exercer poder de gerência na SCP nem participar nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este, cabendo a ele apenas fiscalizar a gestão do sócio ostensivo;

O Sócio participante, Sr. Natal Acir Rosa, é acionista majoritário do sócio ostensivo, detentor de 90% de suas ações e de cargo na sua administração: quando da criação das SCPs

Recebíveis e Seguros (Janeiro/2007) era sócio-administrador do sócio-ostensivo; em Janeiro/2010 tornou-se Diretor Presidente e em Julho do mesmo ano, Presidente do Conselho de Administração, que juntamente com a Diretoria, responde pela administração do sócio ostensivo (vide histórico da empresa fiscalizada). Sendo assim, o Sr. Natal Acir Rosa confunde-se nas figuras de sócio participante e acionista/administrador do sócio ostensivo.

Ressalte-se que no curso do procedimento fiscal, foram apresentados vários documentos que comprovam o efetivo exercício da administração da Eletrosom (sócio ostensivo das SCPs) pelo Sr. Natal Acir Rosa (sócio participante das SCPs).

[...] junta exemplos

*Na causa típica de uma SCP está presente o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo com os investimentos feitos pelo sócio participante, o que leva alguns doutrinadores a defini-la como um "contrato de investimento". **Dados os ínfimos valores investidos pelo sócio participante nas referidas SCPs não se vislumbra qualquer finalidade econômica ou comercial na criação das mesmas que não a economia de tributos, propiciada pelo desmembramento de atividades operacionais que se complementam, para que parte dela fosse tributada pelo Lucro Presumido, na forma de receita das SCPs.***

[...]

Escrituração das SCPs - livros próprios apresentados em atendimento ao TIAF

[...]

Conforme acima demonstrado, 99% do lucro das SCPs retornou à ELETROSOM na forma de resultado de equivalência patrimonial (receita não tributável), conseqüência do insignificante investimento do sócio participante nas referidas sociedades.

Concluindo, constatou-se no presente caso, o desmembramento de atividades operacionais complementares do contribuinte fiscalizado, com o intuito de tributar parte delas pelo Lucro Presumido, mediante a criação de sociedades em conta de participação com vícios formais que as descaracterizam como tal, uma vez que ferem seu próprio propósito de criação, face ao insignificante investimento do sócio participante, sócio este que toma parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, uma vez ser o administrador e acionista controlador do sócio ostensivo.

Logo, tais sociedades em conta de participação foram criadas sem qualquer propósito comercial/finalidade econômica que não a economia de tributos, uma vez que não se prestam para a causa verdadeira de uma SCP, qual seja o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo com os investimentos feitos

pelo sócio participante, que, segundo os preceitos legais, deverá ser um terceiro, sem qualquer participação nos negócios praticados, participando apenas dos resultados do empreendimento.

Deste modo, a inexistência de propósito negocial na constituição dessas sociedades em conta de participação, torna ilícita a fragmentação das atividades do contribuinte fiscalizado.

[...]

3.1.3. Demais vícios encontrados

Além de ferir frontalmente o artigo 991 da Lei 10.406/2001 e de inexistir propósito negocial na criação das referidas sociedades, foram encontrados outros vícios, que demonstram o artificialismo na criação das mesmas:

- As SCPs não possuem estrutura operacional nem despesas próprias. Intimado a comprovar as despesas escrituradas pelas SCPs, o contribuinte fiscalizado informou que as SCPs não possuem despesas próprias, sendo suas despesas oriundas do rateio das despesas do sócio ostensivo (resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05). Seus endereços coincidem com o do contribuinte fiscalizado (sócio ostensivo). As mesmas exercem atividades complementares do sócio ostensivo, ou seja, seus objetos não abrangem um empreendimento específico, temporário e de risco, características comumente verificadas nesse tipo de sociedade. Os contratos sociais das mesmas até tentaram "aparentar" um empreendimento temporário, instituindo um prazo de cinco anos para sua duração, prazo esse prorrogado por mais cinco anos em alteração contratual posterior.

- Nota-se que as três sociedades desempenham as mesmas atividades: consultoria, negociação, apoio administrativo e gestão de recebíveis (oriundos de contratos de financiamentos e seguros firmados com terceiros pelo próprio sócio ostensivo):

[...]

Tendo as referidas SCPs os mesmos sócios (ostensivo e participante) e a mesma atividade (consultoria, negociação, apoio administrativo e gestão de recebíveis), surge a indagação: qual o propósito da criação de várias sociedades em conta de participação, inclusive duas delas sendo criadas na mesma data?

A resposta é evidente: para não extrapolar o limite estabelecido do Lucro Presumido, de receita bruta anual do ano-calendário anterior de R\$48.000.000,00 (artigo 14 da Lei 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002), conforme abaixo discriminado:

[...]

A criação de uma única SCP tornaria inviável o planejamento do contribuinte, pois o único objetivo da criação das referidas sociedades foi o de tributar parte de suas receitas pelo Lucro Presumido.

- [...] verificou-se na escrituração do sócio ostensivo, bem como nas notas explicativas às demonstrações financeiras de 2010 a 2012 do mesmo, publicadas na imprensa oficial de Minas Gerais, a ausência de lançamentos nas contas pertinentes à SCP Eletrosom Cobrança. [...]

Ou seja, a escrituração do sócio ostensivo não contempla lançamentos na SCP Cobrança, estando os resultados desta incluídos no resultado da SCP Recebíveis, o que se depreende que a escrituração das SCPs apresentadas no curso do procedimento fiscal foi feita extemporaneamente.

- Quanto às notas fiscais escrituradas pelas SCPs, apresentadas por amostragem em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, não consta nos referidos documentos qualquer indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade, contrariando o disposto no art. 254, III, do RIR/1999: [...]

Logo, inaceitáveis as Sociedades em Conta de Participação por todos os motivos expostos ao longo do presente item, procedemos à recomposição dos resultados no contribuinte fiscalizado, retornando tanto as receitas escrituradas pelas SCPs, quanto as despesas a elas rateadas (originalmente do contribuinte fiscalizado) e, dos tributos apurados de ofício, deduzimos os tributos declarados/pagos pelo Lucro Presumido (DCTFs apresentadas antes do início do procedimento fiscal), conforme demonstrativos anexos:

-Anexo I - A: Receitas escrituradas pelas SCPs;

-Anexo I - B: Despesas SCPs (oriundas do rateio de despesas do sócio ostensivo), lançamentos extraídos do razão do contribuinte fiscalizado (sócio ostensivo) - lançamentos a créditos em contas de despesas;

-Anexo I - C: demonstrativo da base de cálculo tributável - Resultado SCPs, IRPJ e CSLL;

-Anexo I - D: demonstrativo da base de cálculo - PIS/COFINS incidência não cumulativa;

-Anexo I - E: tributação das SCPs - valores apurados e declarados.

3.1.4. Multa de ofício aplicada

A criação de uma ou mais empresas com a mesma atividade econômica ou desmembramento das atividades operacionais (fragmentação de empresas) quando tiver como único objetivo a realização de economia tributária é artificiosa, ilícita e evasiva,

uma vez que as próprias circunstâncias que as envolvem são apenas formais.

[...]

Logo, comprovado o artificialismo na criação das sociedades em conta de participação, uma vez inexistente o aporte de capital de terceiros, sociedades estas criadas sem qualquer propósito comercial que não a economia de tributos, bem como a prática reiterada de declarar tributos inferiores aos apurados, estando presentes, portanto, o dolo e fraude, efetuamos o lançamento de ofício com imposição de multa de ofício qualificada (150%), nos termos do art. 44, § 1º da Lei 9.430/96.

[...]

3.1.5 Decadência PIS/COFINS

Comprovada a ocorrência de dolo/fraude/simulação na constituição das sociedades em conta de participação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN aos lançamentos por homologação.

[...]

3.2. INCENTIVOS FISCAIS

3.2.1. IRPJ e CSLL

[...]

Ou seja, no período fiscalizado não houve a destinação da parcela decorrente da subvenção governamental para investimento para a conta de reserva de incentivos Fiscais (conta 1301), que se manteve sem lançamentos no período em questão.

Na verdade, após a destinação de 5% do lucro líquido do exercício à reserva legal, o mesmo foi destinado ao pagamento de dividendos (conta 8059) e à reserva de lucros a distribuir (conta 80081), para posterior distribuição de dividendos obrigatórios.

Logo, os incentivos fiscais em questão não foram creditados em conta de reserva de incentivos fiscais, contrariando o disposto no art. 18, III, da Lei 11.941/09, motivo pelo qual adicionamos ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL os valores excluídos indevidamente pelo contribuinte, com fulcro no art. 18, IV, da referida Lei.:

[...]

3.3.FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL

Exclusões indevidas do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL (incentivos fiscais), bem como a utilização de sociedades em

conta de participação sem propósito comercial e com vícios formais em suas constituições para tributar parte de suas receitas pelo Lucro Presumido, ocasionaram falta de recolhimento de estimativas mensais, gerando multa isolada de 50% sobre os valores não recolhidos, conforme demonstrativo em anexo (Anexo II), com fulcro no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei 9.430/96, [...]

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.595/1.647). Alega, em resumo:

- ausência de fundamento legal para a desconstituição das operações praticadas;

- que, conforme se verifica nos contratos de constituição das SCPs: **(i)** a sociedade Rede Eletrosom Cobrança foi criada exclusivamente para cálculo e cobrança dos recebíveis gerados pelas vendas e contratos de financiamento da sócia ostensiva, atividade acessória ao objeto principal da Impugnante, qual seja, a venda de produtos no mercado varejista; **(ii)** a SCP Eletrosom Recebíveis tem como objeto os serviços de consultoria, negociação, apoio administrativo e gestão de recebíveis, bem como a elaboração da estratégia e gestão de vendas do sócio ostensivo. Frise-se que o objeto da referida sociedade é totalmente distinto do da SCP Rede Cobrança; e **(iii)** que a SCP Eletrosom Seguros tem como objeto os serviços de consultoria, apoio administrativo e gestão de contratos de seguro firmados pelo sócio ostensivo.

Essas atividades não fazem parte do objeto principal da sócia ostensiva, o que revela que não se está diante de um caso de simples repartição de receitas da Impugnante. Com efeito, a constituição de 3 (três) sociedades reguladas pelos arts. 991 a 996 do CC/2002 foram, na verdade, criadas para segregar os riscos de atividades secundárias desenvolvidas pela Impugnante (predominantemente financeiras), que não se confundem com a sua atividade principal, que é a venda de eletrodomésticos e afins no mercado varejista.

- não há na legislação qualquer impedimento de que uma pessoa física seja concomitantemente sócia participante da SCP e indiretamente sócia ostensiva da referida sociedade. A constituição das SCP's, pois, é fruto do exercício do seu direito de reorganização das atividades e está amparado pelo Princípio da Autonomia da Vontade e Livre Iniciativa que regem o direito privado.

- a Fiscalização afirma que não teriam sido registradas despesas na SCP - o que denotaria a simulação na constituição de tais sociedades -, mas se contradiz, pois ao recompor a base de cálculo do PIS e da COFINS foram levadas em conta as receitas líquidas descontadas das despesas de energia, comunicação e aluguel de imóvel.

- se analisado o histórico dos resultados auferidos pela Impugnante ao longo do período autuado (situação de prejuízo ao invés de lucro operacional), verifica-se que, efetivamente, houve aumento em sua carga tributária, já que foram recolhidos tributos na SCP, ainda que sob o regime do lucro presumido, quando tais receitas, se incorporadas ao lucro real da Impugnante, seriam absorvidas pelos prejuízos acumulados no período.

- com relação à multa qualificada de 150%, aduz que os motivos acima despendidos já seriam plenamente suficientes, por si só, para afastar sua aplicação. Ademais,

ainda que assim não se entenda, a aplicação da referida multa viola o artigo 112 do CTN e se apresenta totalmente descabida, uma vez ausente qualquer prova de circunstâncias agravantes aptas a ensejar sua aplicação.

- além da multa de 150% ter feição confiscatória e ser totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, não há que se falar em evidente dolo ou fraude a ensejar a qualificação da penalidade no caso concreto.

- que deve ser afastada a premissa de que a Impugnante não efetuou o recolhimento dos tributos devidos nas SCPs. A Fiscalização, no momento da lavratura dos Autos de Infração, detinha pleno conhecimento de que os débitos supostamente "em aberto" nas SCPs haviam sido incluídos no parcelamento federal, sobretudo porque a Impugnante retificou todas as suas DCTFs para confessar esses débitos, conforme determinado pela IN/RFB 1.491/2014, como condição para a inclusão dos valores no REFIS.

- com base no art. 150, §4º do CTN, ocorreu a decadência dos valores exigidos a título de PIS e COFINS nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, bem como das multas isoladas exigidas no mês de fevereiro de 2010.

Subsidiariamente, invoca a impossibilidade de inclusão de receitas financeiras na base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo; pede a exclusão dos valores pagos no REFIS; e o reconhecimento de créditos de IRRF para fins de abatimento do eventual saldo devido, bem como dos efetivos pagamentos de IRPJ e CSLL feitos no lucro presumido.

Quanto ao tópico do incentivo fiscal, aduz que:

- apesar das conclusões apresentadas no trabalho fiscal, foi demonstrado que, não obstante ter incorrido em equívocos no registro dos valores recebidos a título de subvenção, sob o ponto de vista de uma interpretação econômica e mais condizente com a legislação tributária aplicável a benefícios fiscais, a Impugnante não foi contra o objetivo principal da norma inserta no art. 18 da Lei 11.941/2009.

- a acusação fiscal se refere exclusivamente à destinação contábil: a empresa tirou recursos da subvenção para distribuir dividendos, mas esses recursos poderiam perfeitamente ter saído, ainda que parcialmente, dos lucros acumulados que ela detinha.

- é inegável que não ocorreu no caso concreto a situação que a lei tributária visa evitar, em se tratando de incentivos fiscais enquadráveis como subvenção para investimento, pois, ao fim e ao cabo, **os recursos decorrentes dos incentivos fiscais acabaram, ainda que parcialmente, permanecendo no patrimônio líquido da Impugnante, dando à autuação um caráter absolutamente formal.**

- ainda que o erro não seja admitido, que seja aos menos reduzida a base de cálculo do IRPJ autuado, para refletir o valor líquido que, ao final, teria sido destinado aos sócios, considerando os lucros acumulados existentes na Companhia e que embasariam a distribuição de dividendos.

Finalmente, a contribuinte também pleiteia o cancelamento da multa isolada, tendo em vista sua concomitância com a multa de ofício e a impossibilidade de alteração de critério jurídico.

Após encaminhamento dos autos para a DRJ, o julgamento, o julgamento da defesa foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 2.001.946 (fls. 2.423/2.426), para fins de:

(i) determinar se as receitas ou rendimentos correspondentes às retenções sofridas na fonte pelo contribuinte constantes das DIRFs relativas aos períodos autuados foram ou não efetivamente oferecidos à tributação ou em qual medida o foram ou ainda se correspondem às infrações aqui apuradas;

(ii) apurar dentre as receitas levantadas, notadamente, na infração capitulada no item "001" do Auto de Infração do IRPJ qual montante mensal refere-se às receitas financeiras (recebimentos de juros por inadimplências dos clientes do contribuinte);

(iii) verificar se houve divergência no aproveitamento dos valores efetivamente pagos a título de IRPJ e CSLL no lucro presumido, indicando, se for o caso, o verdadeiro valor a ser deduzido das exigências apuradas.

Em atendimento à diligência, a autoridade fiscal responsável elaborou o Relatório Fiscal de fls. 2.516/2.531.

Quanto ao IR-Fonte sobre aplicações financeiras da Recorrente, conclui que "os rendimentos sobre aplicações financeiras e suas respectivas retenções declarados em DIRF no período autuado foram contabilizados parcialmente nos anos-calendário correspondentes e complementados em 31/12/2014, sendo as respectivas receitas oferecidas à tributação".

Em relação à retenção de IR-Fonte sobre determinados serviços prestados pela Recorrente, a fiscalização demonstrou que: "as receitas acima demonstradas, escrituradas pela Eletrosom na conta 6014-Receita Prestação de Serviços, foram levadas ao encerramento do exercício de cada período de apuração, e devidamente declaradas na Ficha 06-A das respectivas DIPJs, tendo sido, portanto, efetivamente oferecidas à tributação".

Quanto ao IR-Fonte retido das SCP, a diligência evidencia que:

[...] os rendimentos sobre serviços prestados pelas Sociedades em Conta de Participação foram devidamente escriturados pelas referidas SCPs e oferecidos à tributação pelo Lucro Presumido, descontados o IRRF e Contribuições retidos das referidas receitas.

No entanto, desconsideradas pelo Fisco as referidas Sociedades, pelos motivos expostos no Termo de Verificação Fiscal, documento integrante dos Autos de Infração em litígio, foram os resultados das referidas SCPs lançados de ofício pelo lucro Real, e descontados os tributos pagos pelo Lucro Presumido. No

entanto, o IRRF e Contribuições retidos na fonte sobre os rendimentos auтуados não foram descontados no lançamento de ofício.

Logo, assiste razão ao contribuinte em mencionar na sua resposta ao Termo de Diligência Fiscal, que o crédito de IRRF e contribuições retidos não foram considerados como abatimento no Auto de Infração.

A diligência registra também que a natureza de determinados recebimentos enquanto *receita financeira* não foi comprovado. Relata, nesse ponto, que:

Os argumentos do contribuinte na tentativa de fazer crer que as receitas das SCPs tem natureza financeira são totalmente descabidos e desmentidos por sua própria escrituração e pelas notas fiscais apresentadas, que discriminam os serviços prestados como “comissões recebidas” (quer seja pela venda de seguros, financiamentos concedidos por bancos parceiros a seus clientes, habilitação/ativação de linhas/aparelhos celulares, recarga de celulares, dentre outros), sem fazer qualquer referência a recebimento de juros ou outra receita financeira.

Os códigos de retenção utilizados pelas fontes pagadoras nas DIRFs coadunam com a discriminação dos serviços apontadas nas notas fiscais:

8045 - IRRF - Comissões e corretagens pagos a PJ

6147- IRRF -Retenção em pagamentos por órgão público o

1708- IRRF sobre Remun. Serviços prestados por PJ

Logo, as receitas que o contribuinte quer que sejam consideradas financeiras não correspondem a juros por inadimplência de seus clientes, mas sim a comissões recebidas de instituições financeiras parceiras pelos financiamentos concedidos e seguros vendidos a seus clientes.

Finalmente, no que concerne ao IRPJ e CSLL supostamente pagos pelas SCP e não abatidos do valor exigido, o fisco assim se manifestou:

Deste modo, segue as diferenças devidas de IRPJ e CSLL efetivamente pagos correspondentes ao período auтуado, a serem deduzidas dos Autos de Infração :

	IRPJ	CSLL
Ac 2010	443.397,39	177.302,60
Ac 2011	6.810,97	9.391,30

Ac 2012	0,00	438,71
---------	------	--------

Como consequência dessa análise, foram promovidas alterações no lançamento, em conformidade com o quadro de fls. 2.530/2.531.

A contribuinte se manifestou sobre o resultado da diligência às fls. 2.628/2.640. Ressalta que o pedido para excluir determinados valores que teriam sido pagos no REFIS, no total de R\$26.418.118,22, não foi apreciado, bem como que, por equívoco, o Relatório Fiscal deixou de somar o montante de R\$ 4.781.616,51 relativo às retenções na fonte. Questiona, ainda, o fato do relatório ter mantido a tributação sobre as receitas financeiras.

Em Sessão de 26 de setembro de 2016, a 10ª Turma da DRJ/BHE julgou os lançamentos parcialmente procedentes, tendo sido o Acórdão (fls. 2.704/2.760) assim ementado:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. Reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, na medida em que foi ferido o limite legal de receita que deve ser observado para determinação do imposto e contribuição social no regime do lucro presumido, via criação artificial de Sociedade em Conta de Partição - SCP, gerada formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade.

Tendo por base o regime do lucro real, é procedente a recomposição do resultado do contribuinte, adicionando-se ao seu lucro o das SCP, considerados os prejuízos fiscais e bases negativas por ele declarados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Por decorrência, o mesmo procedimento aplica-se à CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. Para determinação do PIS e da COFINS, pelo regime não-cumulativo, procede a tributação das receitas de prestação de serviços auferidas pelas SCP, descontados os créditos levantados.

MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

DILIGÊNCIAS REALIZADAS. São cabíveis ajustes nos valores exigidos dos tributos lançados, em função das retenções na fonte sofridas, cujas receitas foram oferecidas à tributação, e dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, consoante DIRF e DARF constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil,

como devidamente confirmado em relatório fiscal de diligências efetuadas.

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. Na vigência do RTT, as subvenções governamentais para investimento só poderiam ser excluídas na apuração do Lucro Real, desde que (a) mantidas na conta de reserva de incentivos fiscais a parcela da subvenção apurada até o limite do lucro líquido do exercício, não podendo ser distribuída aos sócios/acionistas; e (b) caso no período o contribuinte apure prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela da subvenção governamental, e neste caso, não puder ser constituída como parcela de lucros, a parcela não destinada à reserva de incentivos fiscais deverá ser destinada nos exercícios subsequentes.

No caso concreto, no período fiscalizado, não houve destinação da parcela da subvenção governamental para investimento para a conta de reserva de Incentivos Fiscais.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão em 03/10/2016 (fls. 2.771), a contribuinte, em 03/11/2016 (fls. 2.838) interpôs recurso voluntário (fls. 2.839/2.890) onde basicamente reitera os argumentos de defesa.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 2.839/2.982). Sustenta que não houve qualquer mudança de critério jurídico por parte do fisco. Aduz que o caso concreto revela um planejamento tributário ilícito e sem propósito negocial, afinal as SCPs são apenas aparentes. Pede a manutenção tanto da multa qualificada, por entender presente a intenção de mascarar a realidade, quanto à multa isolada, em razão desta possuir sim base em lei. Manifesta-se em sentido oposto ao da decadência e afirma que a infração relativa à subvenção para investimento restou sim bem caracterizada. Quanto ao pedido de abatimento de valores pagos no Refis, esclarece que não há base legal para tanto.

Em petição datada de 29 de maio de 2017, a Recorrente apresenta desistência parcial do recurso voluntário, em razão da inclusão de parte do débito objeto do presente processo, correspondente aos valores decorrentes da *Infração nº 0002 - Incentivos Fiscais SEFAZ/GO*, no Programa de Regularização Tributária – PRT instituído pela MP nº 766/2017.

Posteriormente, o julgamento do recurso voluntário foi convertido duas vezes em diligência, por meio de votos de minha relatoria (fls. 3.019/3.033 e fls. 3.145/3.162), para que:

(i) o contribuinte apresente (i.i) planilha analítica e respectiva documentação contábil de suporte, que indique, para cada SCP, mensalmente, o total das receitas que teriam sido consideradas no cálculo dos tributos pagos no Refis e que também teriam sido considerados na base de cálculo dos Autos de Infração. Nesta planilha também deverá constar o valor do principal, valor dos

juros e o valor da multa, por tributo e competência, que afirma ter incluído no Refis e que ora está sendo cobrada em suposta duplicidade; e (i.ii) justificativa e comprovação acerca da prestação de informações mencionadas no item "b" da Resposta 3.1 acima;

(ii) apure se os valores informados pela contribuinte na referida planilha, ou eventual outro montante cobrado neste processo, de fato foram incluídos no Refis da Lei n. 12.996/2014 ou outro parcelamento como débito não constituído;

(iii) após cumpridas as duas providências, justifique sobre a necessidade ou não de abatimento de algum valor objeto de parcelamento do montante lançado por meio desse processo administrativo.

A Recorrente foi intimada a apresentar a documentação mencionada no pedido de diligência (fls. 3.165) e entregou resposta (fls. 3.171/3.180) com anexação dos documentos de fls. 3.181/3.256.

Em seguida a fiscalização proferiu o despacho de fls. 3.267, que ora reproduzo:

Considerando a manifestação do contribuinte, fls.3171 a 3180, informamos que:

- os débitos do IRPJ relacionados abaixo, foram consolidados no parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.996, de 2014, fls.3037 a 3047. No entanto, conforme informação prestada pelo despacho de fls.3050, o contribuinte desistiu deste parcelamento e aderiu ao PRT e PERT, instituídos pela MP 766/2017 e MP 783/2017, respectivamente;

IRPJ - 2089				
PA	VALOR	VENCTO	DATA RECEPÇÃO DCTF	TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL
10/2010	R\$ 495.238,42	31/01/2011	21/08/2014	25/03/2014
07/2011	R\$ 350.406,13	31/10/2011	22/08/2014	25/03/2014
10/2011	R\$ 453.791,87	31/01/2012	22/08/2014	25/03/2014

- o termo de início de procedimento fiscal foi em 25/03/2014, conforme fls.345 a 348;
- dessa forma, os débitos relacionados acima foram originados por DCTF apresentada após o início do procedimento fiscal, conforme fls.3263 a 3266.

Por fim, proponho o retorno do processo à SACAT/DRF/UBERLÂNDIA para prosseguimento.

(Assinado Digitalmente)

Chamada a se manifestar, a contribuinte peticiona às fls. 3.274/3.276, reiterando o pleito para que sejam decotados os valores pagos em parcelamento especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Recurso de ofício

A decisão de primeira instância reduziu o lançamento tributário por acatar o resultado de diligência que conferiu o direito de abatimento do IR-Fonte retido sobre receitas declaradas pela Recorrente e SCP, bem como o IRPJ e CSLL informados em DCTF e pagos pelas SCP.

Em primeiro lugar, o IR-Fonte (assim como as contribuições retidas), desde que a respectiva receita tenha sido informada na apuração - o que restou demonstrado nesse caso concreto -, consideram-se valores passíveis de dedução do IRPJ e CSLL devidos.

Nesse sentido dispõe a Súmula CARF nº 80: *na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.*

Ademais, uma vez desconsiderada a prestação de serviços pela SCP em razão daquilo que a fiscalização denominou de "planejamento tributário sem propósito negocial" e "artificialidade das operações", deve-se, por decorrência lógica, abater do lançamento os tributos já pagos na operação.

Segundo penso, havendo o reenquadramento jurídico do negócio aparente praticado, isto é, uma vez comprovado que a tributação deveria recair sobre a Recorrente, e não sobre as SCP formalmente criadas, também os tributos recolhidos sob o manto daquele negócio aparente devem ser aproveitados.

Ora, a partir do momento em que o próprio fisco descortina dada operação, caracterizando-a como artificial ou simulada, é mister aferir qual foi a economia tributária obtida de fato, assim entendida como a diferença entre o montante dos tributos considerados devidos na operação dissimulada e o montante dos tributos que foram pagos a menor na operação considerada equivocada ou simulada, esta sim passível de exigência de ofício.

Dessa forma, entendo que nenhum reparo cabe aos valores excluídos dos lançamentos pela DRJ.

Recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a apreciá-lo.

Do parcelamento

Restou demonstrado que, na verdade, não houve efetivo pagamento de valores ora cobrados em parcelamento, mas sim a tentativa de incluir determinados valores registrados em DCTF após instaurada a fiscalização que culminou nos Autos de Infração em comento.

Referido parcelamento foi requerido inicialmente nos termos da Lei nº 12.996/2014, mas houve desistência do contribuinte, que optou pela migração ao PRT e PERT, instituídos respectiva pela MP 766/17 e MP 783/17, mas cuja consolidação encontra-se pendente.

Nesse contexto, o presente Julgador encontra-se impossibilitado de apurar o que e o quanto exatamente teria sido pago, cabendo a autoridade competente, por ocasião da liquidação do presente julgado, abater os tributos incidentes sobre potenciais receitas incluídas na base de cálculo desse lançamento, desde que os tributos sejam comprovadamente incluídos, consolidados e efetivamente quitados nos "novos" parcelamento.

Da alegação de mudança de critério jurídico

Afasto o argumento de mudança indevida de critério jurídico, adotando as mesmas razões de decidir da DRJ e que ora transcrevo:

2. PRELIMINAR. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO.

A defesa invoca a seu favor a vedação legal de o Fisco alterar o lançamento por modificações nos critérios jurídicos anteriormente adotados. Sustenta, nesse sentido, que a Fiscalização, ao desconsiderar a criação das SCPs e incluir as suas receitas (tributadas pelo regime do lucro presumido) na determinação do lucro real da Impugnante, deixando de aproveitar na nova apuração dos valores devidos a totalidade dos pagamentos efetuados e as retenções na fonte de imposto e contribuições sofridas pelas SCPs, cometeu equívocos insanáveis, sob pena de violar os arts. 146 a 149 do CTN. Todavia, não prosperam tais argumentos. Senão vejamos.

Consiste a vedação expressa no art. 146, do CTN, “verbis”:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. (Grifou-se)

Crerios jurídicos se relacionam à interpretação de dispositivos legais adotada pelo Fisco no exercício da atividade de lançamento. Em relação ao mesmo sujeito passivo, a lei não permite a mudança de critério jurídico do lançamento, introduzida em consequência de decisão administrativa ou judicial, o que somente pode ocorrer para fatos geradores posteriores à sua introdução.

De outro lado, eventuais equívocos cometidos pelo Fisco na atividade de lançamento, no tocante aos aspectos materiais, como erros quantitativos na determinação de base de cálculo ou de aproveitamento de valores pagos e retenções na fonte, por não implicar em interpretação de lei, não afetam os critérios jurídicos adotados e podem normalmente ser modificados posteriormente. Tais acertos não caracterizam modificações nos critérios jurídicos adotados quando da elaboração do lançamento, mas simples acertos materiais.

Outrossim, no caso vertente, as diligências efetuadas após a autuação, o foram para sanar as falhas alegadas pela defesa, quanto ao aproveitamento de pagamentos efetuados e das retenções na fonte sofridas pelas SCPs

Com efeito, diante dos elementos trazidos pelo contribuinte, notadamente os valores de retenção e de pagamentos de tributos federais que não foram levados em conta pelo fisco no momento da autuação, buscou-se uma diligência para fins de confirmar a base de cálculo correta.

O resultado pela redução, e que levou ao provimento parcial da defesa, é inerente ao contencioso administrativo e não constitui alteração de critério jurídico, como quer fazer crer o contribuinte.

Decadência

A simulação afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a aplicação do artigo 173, inciso I, conforme prescreve a Súmula CARF nº 72: *Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

O Poder Judiciário, aliás, representado pelo STJ, consolidou esse mesmo entendimento, na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543 do CPC, quando do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009), cuja decisão restou assim ementada:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Nessa conformidade, a regra que prevalece, e que vincula o presente Julgador à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador), no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação.

Caso contrário, isto é, na hipótese de inexistir pagamento antecipado OU não restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicável o artigo 173, I, do CTN.

No caso concreto, tendo em vista que, conforme será visto adiante, o exercício de atividades pelas Sociedades em Conta de Participação foram simuladas, aplicável o artigo 173, I, do CTN, o que afasta a ocorrência de decadência.

Da omissão de receitas

O mérito da discussão consiste em verificar o efetivo titular das receitas que serviram de base para a tributação nos presentes Autos de Infração: se da Recorrente - como sustenta a fiscalização; ou se das SCP - como advoga o contribuinte.

De acordo com o TVF:

Concluindo, constatou-se no presente caso, o desmembramento de atividades operacionais complementares do contribuinte fiscalizado, com o intuito de tributar parte delas pelo Lucro Presumido, mediante a criação de sociedades em conta de participação com vícios formais que as descaracterizam como tal, uma vez que ferem seu próprio propósito de criação

Logo, tais sociedades em conta de participação foram criadas sem qualquer propósito comercial/finalidade econômica que não a economia de tributos, uma vez que não se prestam para a causa verdadeira de uma SCP, qual seja o fortalecimento do

empreendimento do sócio ostensivo com os investimentos feitos pelo sócio participante, que, segundo os preceitos legais, deverá ser um terceiro, sem qualquer participação nos negócios praticados, participando apenas dos resultados do empreendimento.

Deste modo, a inexistência de propósito negocial na constituição dessas sociedades em conta de participação, torna ilícita a fragmentação das atividades do contribuinte fiscalizado.

Como se percebe, a fiscalização entendeu que as SCP teriam sido utilizadas de forma artificial, ou seja, simulada, como forma de transferir receitas próprias da Recorrente, que estava na época dos fatos sujeita ao Lucro Real, para uma tributação mais vantajosa na forma do lucro presumido.

A prática desse artifício, contudo, permite ao fisco afastar os efeitos jurídicos dos atos simulados e descortinar aqueles efetivamente praticados (os dissimulados). A simulação, pois, constitui hipótese de revisão de ofício prevista expressamente no artigo 149, VII, do CTN, *verbis*:

“Artigo 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Dentre as teorias acerca da "simulação", sobressai a dita teoria objetivista (ou teoria causalista), a qual, inclusive, já dá sinais de prevalência na doutrina brasileira.

O jurista italiano Francesco Carnelutti¹ foi um dos que inaugurou a vertente teórica objetivista no campo de estudo da simulação. Segundo o autor, a simulação é um incidente relacionado à *inadequação da causa* e que decorre da circunstância de um ato ser querido para o atendimento de interesse diverso ou incompatível com os seus respectivos efeitos jurídicos.

Nesses termos, todo ato ou negócio jurídico tem uma causa, chamada de “causa jurídica” ou “função típica”, que nada mais é do que os efeitos jurídicos que se espera do negócio celebrado. Trata-se daquilo que o Código Civil denomina de “*função social do contrato*”.

Atente-se, aqui, que a *causa* corresponde às *conseqüências jurídicas* inerentes a cada *tipo* negocial, vale dizer, a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado.

¹ Sistema del Diritto Processuale Civile, vol II. Pádua: CEDAM. 1938.

Como bem resume Orlando Gomes², *não é a causa antecedente, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato.*

Nesse sentido, Heleno Tavares Torres³ expõe que:

Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica. Por isso, a causa é elemento essencial do negócio, como fim de realizar uma operação apreciável economicamente, devendo ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo. E para cada contrato ou ato jurídico, somente uma causa. No contrato de venda e compra, a causa é o intuito de entregar um bem recebendo um preço correspondente. Caso seja um bem por outro, a causa já individualiza um outro contrato, o de permuta; e se não há intuito de obter o pagamento de preço, mas apenas atribui um bem a outrem, aumentando o patrimônio deste, a causa já impõe outra qualificação, o de um contrato de doação.

Nas lições do Ministro Moreira Alves⁴, a causa corresponde à "função prática" do ato ou negócio jurídico. Nas suas palavras:

Para uma compreensão mais clara dos problemas que se apresentam, é preciso, preliminarmente, fazer uma distinção fundamental para o entendimento desses meios jurídicos que diretamente visam à obtenção de um fim, mas que indiretamente permitem que as partes que deles se utilizam alcancem um fim diverso com efeitos mais ou menos amplos. Para isso é preciso desde logo fazer distinção, que é fundamental, entre a causa de negócio jurídico e o motivo dele.

A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Essa causa nada mais é, em última análise, do que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda, como é a locação. Já o motivo, não. O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com - e é o motivo - a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa. Enfim, o motivo

² Contratos. Rio de Janeiro: Forense. 1987. P. 57.

³ Direito tributário e direito privado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003. P. 141/142.

⁴ "As figuras Correlatas da Elisão Fiscal". Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, n. 1. 2003. P. 11.

as finalidades subjetivas que não se confundem com aquela causa que é objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico, como é o caso da troca do preço pela coisa em se tratando de compra e venda.

Com base, então, na teoria causalista (ou objetivista), forçoso concluir que haverá simulação quando houver incompatibilidade entre a causa típica do negócio jurídico e os seus respectivos efeitos práticos.

Pois bem.

Dentre as classificações feitas no âmbito da simulação, merece atenção aquela que se faz em função ao *fim* a que se presta. Assim, se é a própria simulação a relação jurídica estabelecida entre as partes, fala-se em *simulação absoluta*. Caso, porém, a finalidade corresponde à celebração de um negócio para esconder outro, o dissimulado, estaremos diante da *simulação relativa*.

Na simulação absoluta as partes criam um ato ou negócio que é meramente aparente, produzindo uma ilusão aos olhos de quem vê. Declaram algo que não ocorreu. Assim, por exemplo, determinada pessoa simula alienar imóvel com o objetivo de fraudar a partilha diante de uma dissolução de união estável.

Na simulação relativa, por sua vez, as partes celebram um negócio para encobrir outro. Declaram que ocorreu uma coisa (doação, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimulada (como uma compra e venda).

Do ponto de vista da legislação brasileira, o Código Civil de 1916 disciplinava a simulação como causa de anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II).

Com o Código Civil de 2002, a simulação foi inserida no capítulo “Da Invalidez do Negócio Jurídico”, passando a ser causa de nulidade do negócio, nos termos do *caput* do artigo 167:

Artigo 167 - *É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

Ao analisar a "simulação" prevista no Código Civil de 2002, Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵ assim se manifestou:

O novo Código altera o enquadramento da simulação. Não se trata, necessariamente, de um defeito (da vontade, maliciosa ou

⁵ Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário à Luz do novo código civil. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 48. Belo Horizonte: Fórum, P. 10.

inocente), mas da presença de um requisito de validade aparentemente consistente com as regras de validade, mas, na verdade, inconsistente. [...]

Como, então, as partes muitas vezes simulam (o negócio, portanto, é nulo), mas um fato (econômico), de algum modo acontece, o novo Código Civil (art. 167, par. 2º) ressalva os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. Por exemplo, o Fisco. [...]

Na comprovação da simulação, não caberia ao Fisco examinar a “real” intenção, mas visar ao uso inconsistente do meio (negócio típico) para atingir os resultados típicos, e, assim, mediante esses resultados, alcançar outros fins.

[...] é indispensável examinar a ocorrência de “ações simuladoras”, isto é, ações que apenas simulam uma determinada consequência de fato. Ou seja, que as partes, ao eleger um negócio jurídico típico frustram suas consequências e, com isso, mostram que verdadeiramente não queriam o negócio que escolheram, mas outro. Com isso, o negócio jurídico e a sua execução econômica se mostram apartados.

O parágrafo primeiro do referido artigo 167 do CC trata das hipóteses de simulação da seguinte forma:

§1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O primeiro inciso, quando se refere aos negócios jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transmitem (*peças interpostas*), compreende os atos simulados de forma subjetiva. Trata-se de hipótese de simulação relativa, afinal haverá dois negócios: o negócio simulado, nulo, e o dissimulado, pelo qual realmente se transmitem os direitos.

Nesses casos de *interposição fictícia de pessoas*, cumpre observar que o sujeito não quer aparecer no negócio, razão pela qual interpõe uma pessoa que concorda em substituí-lo para satisfazer a aparência. Não raramente a ação do interposto fictício limita-se a

“emprestar” seu nome nos documentos formais da operação negocial, sendo comumente chamado de *testa de ferro, laranja, presta-nome*, dentre outros rótulos.

O segundo inciso (II) veicula a simulação objetiva, que ocorre por meio das ditas declarações falsas (ou, com maior precisão semântica, declarações mentirosas). É nesta hipótese que se enquadram os casos de negócios com vício de causa, aplicando-se a teoria objetivista da simulação.

E a última hipótese (inciso III) – simulação de data – ocorre diante da presença de uma data *não verdadeira*. O negócio, assim, é simulado porque o seu aspecto temporal (isto é, o momento no qual foi de fato realizado) é aparente, ou melhor, simulado para o passado (*antedatado*) ou para o futuro (*pós datado*).

Trazendo essas considerações para o caso concreto, o que se discute é justamente se as atividades alocadas às SCP foram simuladas ou não. Para tanto, é necessário aferir se tais sociedades cumpriram sua função prática, ou seja, sua causa jurídica ou, alternativamente, se foram interpostas como uma maneira de transferir receitas próprias da Recorrente e, com isso, pagar menos tributos.

As Sociedades em Conta de Participação (SCP), regulamentada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil⁶, são sociedades que não possuem "personalidade jurídica", são equiparadas às pessoas jurídicas para fins fiscais, constituindo um patrimônio especial e separado dos sócios.

A SCP tem dois tipos de sócios: **(i)** o "sócio ostensivo" (pessoa física ou pessoa jurídica) e é quem assume todo o negócio jurídico, obrigando-se em seu nome próprio, ou seja, de forma individual às obrigações perante terceiros; e **(ii)** o "sócio participante" ou

⁶ 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.

"sócio oculto", que ingressa apenas como investidor, participando na divisão de lucros ou perdas, mas sem responsabilidade perante terceiros.

Como bem observou o TVF:

A sociedade em conta de participação pode ter diversas modalidades e maneiras de ser utilizada.

Geralmente, a aplicabilidade prática da sociedade em conta de participação é atrelada a empreendimentos de risco, sendo que pessoas físicas ou jurídicas confiam a execução de determinada atividade econômica ao sócio ostensivo, aportando bens ou capital como forma de investimento ((PORTUGAL, Bernardo Lopes. "A sociedade em conta de participação no novo código civil e seus aspectos tributários". Direito de empresa no novo código civil / coordenador, Frederico Viana Rodrigues. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 159.)).

É exemplo a execução de obras ou serviços públicos, onde somente um dos participantes possui as condições necessárias à participação no certamente licitatório sem contar com a disponibilidade de capital ou de outros recursos necessários. Outros interessados destinam então tais recursos ao exercício da atividade, buscando participar de seus resultados econômicos, por meio de SCP. A sociedade empresária em condições de participar da licitação será a sócia ostensiva, executando os serviços ou a obra e aparecendo perante o mercado e o ente público contratante, enquanto os demais aportarão os recursos e, na qualidade de sócios participantes, terão direito à participação proporcional nos lucros daí advindos.

Outro exemplo prático diz respeito ao investimento por meio de speed capital, venture capital ou private equity. Considera-se, então, a existência de determinadas pessoas que, atraídas pela rentabilidade possível, desprezam o risco inerente e desejam investir seus recursos no modelo do chamado capital de risco, abandonando as formas convencionais de investimento. O que buscam é investir seus recursos em empresas emergentes com futuro promissor, para participar dos lucros advindos da atividade das mesmas, ou mesmo dos ganhos advindos de uma futura venda de participação societária ou abertura de capital. Estas pessoas procuram uma empresa especialista em gestão de capital e na pesquisa de mercado para realização de investimentos desta natureza.

Formar-se-á, então uma SCP, onde a sócia ostensiva, que aparecerá perante terceiros será a empresa especialista em gestão de capital, sendo que ela é que aportará o capital perante a escolhida para receber o investimento. Os investidores, por sua vez, na condição de sócios participantes, aportarão os recursos por um determinado tempo, sendo remunerados, na proporção devida, pelos lucros decorrentes da atividade, da

venda da participação societária após a empresa investida se desenvolver, ou mesmo na hipótese de uma abertura de capital.

No Brasil, a SCP é comumente empregada nas parcerias de construção civil e no pool hoteleiro (locação conjunta de unidades imobiliárias), onde a administradora (empresa hoteleira) é o sócio ostensivo e os proprietários das unidades imobiliárias integrantes do pool são os sócios participantes.

As SCPs propiciam ao empresário a possibilidade de adquirir parceiros para a execução de empreendimentos para os quais, sozinho, não teria aporte de capital.

Logo, as SCPs são constituídas com o objetivo de captação de recursos mais baratos para a exploração de um determinado empreendimento, onde o Sócio Ostensivo entra com o Know how e o sócio participante com recursos financeiros, visando a obtenção de retorno através do lucro deste empreendimento.

SCP: Acrescento, aqui, as lições de Fábio Piovesan Bozza⁷ sobre as finalidades da

A SCP acabou ganhando desenvoltura no círculo do comércio moderno e contemporâneo por proteger: (a) o interesse de reduzir os riscos dos negócios e as responsabilidades presentes em certas sociedades; (b) o desejo ou a necessidade de ocultar o próprio nome nas negociações mercantis; (c) a conveniência de poupar despesas com a organização de uma das espécies de sociedade dotada de personalidade; (d) a urgência da operação, que não permite o cumprimento de múltiplas e demoradas formalidades; e (e) a natureza do negócio, que exige total reserva."

Como se nota, a SCP foi prevista como uma forma empresarial de captação de recursos a serem investidos em um negócio determinado e sob a gerência do sócio ostensivo. Necessitando de recursos para constituir ou desenvolver uma atividade econômica específica, o sócio administrador constitui uma SCP justamente para angariar investimentos de terceiros que, como contrapartida, passa a ter o direito de participar nos resultados do empreendimento.

Na situação ora analisada (SCP *Recebíveis, Seguros e Cobrança*), porém, nenhuma das finalidades de uma "autêntica" SCP restou contemplada.

A fiscalização foi digna de aplausos e conseguiu reunir diversos indícios que convergem para uma única conclusão: a causa jurídica da SCP nunca foi observada,

⁷ "Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda". São Paulo: Revista dialética de direito tributário, n. 145. 2007.

constituindo elas, na verdade, o meio para desviar receitas que deveriam ter sido tributadas pela Recorrente no Lucro Real.

Mais precisamente, restou demonstrado que:

- inexistiu interesse em reduzir riscos, afinal 99% do capital, cujo valor, diga-se, foi simbólico, origina-se da própria Recorrente;
- ausência de aporte e retorno de investimento ao sócio participante, pessoa que, a propósito, já figurava no quadro social da Recorrente;
- identidade de administrador das SCP com o sócio da sócia ostensiva (Recorrente);
- as atividades alocadas para as SCP já eram desenvolvidas pela Recorrente, tendo sido ela a parte que figurou ao menos em alguns dos contratos de prestação de serviços que foram "transferidos";
- falta de clareza do objeto social das SCP e das diferenças em relação a cada um deles;
- não comprovação das atividades que teriam sido desenvolvidas por cada uma das SCP (determinadas notas fiscais, aliás, sequer permitiam individualizar qual das SCP de fato teria sido a contratada);
- constituição da SCP Cobrança em momento no qual o faturamento atribuído às duas outras SCP já beirava o limite do lucro presumido;
- confusão da contabilidade das SCP;
- indicação de escrituração extemporânea de parte das receitas alocadas às SCP;
- ausência de despesas próprias nas SCP (apenas objeto de suposto rateio); e
- ausência de estrutura física e operacional nas SCP;

O que se percebe diante desses fatos, na verdade, não é um preconceito quanto ao desmembramento de atividades-meio da Recorrente, mas sim uma alocação indevida de receitas próprias da Recorrente a partir de uso de uma estrutura simulada.

Com efeito, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova constitui tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes buscam intencionalmente esconder a verdadeira causa e finalidade do seu comportamento negocial.

É justamente em cenários como o presente que devemos nos socorrer às provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

A meu ver não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas, sócios “laranjas” ou vícios de negócios jurídicos praticados “dentro de casa”, onde o que se busca é justamente a ocultação da verdadeira parte ou operação, requer e prescinde da utilização de indícios e/ou presunções, que são provas admitidas no Direito.

Nesse estado de coisas, entendo que, diante do conjunto de indícios colhidos na fiscalização, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

As referidas SCP, ainda que possam ter sido corretamente constituídas, nunca respeitaram a sua função típica, tendo sido utilizadas apenas como meio de reduzir a carga tributária incidente sobre a Recorrente, esta sim quem sempre praticou todas as atividades relatadas.

A análise em conjunto de todos esses indícios demonstram a artificialidade, ou melhor, a simulação do desempenho de atividades pelas SCP, as quais apenas “figuraram no papel”.

Correta, portanto, a infração de omissão de receita imputada à Recorrente, por ser ela o efetivo titular dos rendimentos.

Da multa qualificada de 150%

A aplicação da multa qualificada de 150% foi assim motivada no TVF:

3.1.4. Multa de ofício aplicada

A criação de uma ou mais empresas com a mesma atividade econômica ou desmembramento das atividades operacionais (fragmentação de empresas) quando tiver como único objetivo a realização de economia tributária é artificiosa, ilícita e evasiva, uma vez que as próprias circunstâncias que as envolvem são apenas formais.

Ficou caracterizado o dolo e o evidente intuito de fraude na conduta do contribuinte, por seu comportamento intencional e reiterado de causar prejuízos à Fazenda Pública, ao criar artificialmente várias sociedades em conta de participação para usufruir de um regime de tributação mais benéfico, e, mesmo nesse regime (Lucro Presumido), ainda declarou e recolheu os tributos devidos pelas SCPs em valores significativamente inferiores ao longo de todos os meses do período fiscalizado (2010 a 2012), conforme abaixo demonstrado (vide Anexo I-E):

Tributo	Montante apurado pelo contribuinte (p.a. 2010 a 2012)	Montante declarado/pago (p.a. 2010 A 2012)
IPPJ – código 2089	16.740.501,66	7.333.736,45
CSLL – código 2372	6.124.587,01	2.687.893,94
COFINS – código 2172	5.135.488,20	1.746.074,82
PIS – código 8109	1.112.689,10	378.293,81

De plano, percebe-se que não houve enquadramento legal da conduta praticada pelo contribuinte no TVF.

Já no Auto de Infração a fiscalização aponta o artigo 44, I, § 1º da Lei 9.430/96⁸, mas não motiva em qual dos dispositivos (71, 72 e 73) por ele reportado a Recorrente estaria de fato sujeita.

A meu essa ausência de motivação quanto à identificação efetiva da conduta praticada diante do rol dos artigos que impõem a qualificação prejudica a cobrança da multa pelo percentual dobrado, na linha do que já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja:

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei

⁸ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 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.

9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio - respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (Acórdão 9101-002.189. Sessão de 21 de janeiro de 2016)

O erro material em questão, segundo penso, constitui vício insanável que deve ser reconhecido de ofício pelo presente Julgador.

Quer prevalecer a qualificação da multa, imprescindível que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento faça o devido enquadramento da conduta em uma das hipóteses legais da qualificadora, bem como motive essa subsunção do fato à hipótese normativa, sob pena de prejudicar a sua aplicação.

Ademais, vale assinalar que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ao trazerem a conduta típica respectivamente de sonegação, fraude ou conluio têm como pressuposto a inequívoca constatação e enquadramento da *conduta dolosa*.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), mister que a autoridade fiscal vincule a base legal com a exata ação ou omissão dolosa, não só no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito), mas principalmente no aspecto subjetivo (vontade de praticar o ilícito e lesar o fisco).

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o reconhecimento do fato gerador.

E nem se diga que a mera indicação de que o contribuinte pretendeu, com a constituição das SCP reduzir a tributação constitui prova de sonegação, fraude ou conluio. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, qual seja, a intenção do contribuinte de esconder ou impedir o conhecimento do respectivo fato gerador.

Esse entendimento, aliás, está em perfeita consonância com as Súmulas CARF n.ºs 14 e 25, a seguir transcritas:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, portanto, o entendimento de que a omissão de receita, por si só, não é causa para qualificação da multa.

E foi exatamente isso que ocorreu nessa situação particular: uma omissão de receitas em face da tentativa de transferir receitas próprias para tributação mais vantajosa via SCP.

Não há, porém, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram apurados a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte, que sempre atendeu as intimações a ele dirigidas.

Cumpra observar, aqui, que em nenhum momento a Recorrente negou a existência das SCP e que por meio dela alocou as receitas consideradas omitidas.

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, por meio da alocação das receitas consideradas omitidas, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada sonegação, fraude ou conluio, com a devida vênia, existe uma enorme distância.

Não custa repetir, nesse ponto, que foi a partir das informações colhidas da Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Finalmente, quanto ao argumento de que nem todas as receitas foram informadas ao fisco nas declarações relativas às SCP, entendo que tal conduta enquadra-se na hipótese legal de "declaração inexata" referenciada pelo inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, *verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Da leitura desse dispositivo, extrai-se que o *não pagamento de tributos* e/ou a *apresentação de declaração inexata* são hipóteses já tipificadas e que ensejam a aplicação da multa ordinária de 75% em face de disposição legal expressa.

Cabível, nesse ponto, a explanação do Cons. Flávio Franco Corrêa quando do voto proferido no Acórdão 1301-002.079, *in verbis*:

O inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece multa sobre a totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser recolhido em consequência da inexatidão. Portanto, a inexatidão

é a causa da sanção punitiva a incidir sobre o resultado danoso da própria inexactidão descoberta, e não sobre o resultado de outra causa. Isso porque o tipo legal constrange a ação punitiva do Estado, contendo a numa proporção determinada sobre o resultado (diferença de tributo) da conduta juridicamente indesejada (inexactidão), causadora do resultado.

O que deve prevalecer, na espécie, é o princípio que requer a necessária proporção entre a gravidade da conduta e a sanção a ser cominada sobre o resultado danoso provocado pela mesma conduta desvalorada. Esse raciocínio rejeita a aplicação da multa mais grave, prevista para as hipóteses de fraude ou sonegação, a incidir – não sobre o tributo calculado com base na receita sonegada – e, sim, sobre o tributo calculado com base na receita não sonegada, escriturada no Livro de Saídas, corrompendo a proporcionalidade, que é função da gravidade. Em termos mais simples, não se deve aplicar a multa mais grave, contemplada no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aos resultados de condutas não qualificadas pelo dolo específico, assim como não se deve aplicar a multa menos grave, contemplada no inciso I do caput do mesmo artigo, aos resultados de condutas mais graves, qualificadas pelo dolo específico. Se a Fiscalização serviu-se da receita não sonegada para aplicar a sanção, então deveria adotar a sanção que lhe seja correspondente, isto é, a multa de 75%.

Dessa forma, também por esse motivo entendo que a multa qualificada de 150% não se sustenta.

Da multa isolada

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “*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.*”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela favorável à exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejam, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de *totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo

devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (*bis in idem*), o que é vedado no sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do aet. 44, I e II, da Lei n167 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).

Ao analisar essa matéria, destaca-se também a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo

devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou o posicionamento contrário à aludida concomitância, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Adotando esses precedentes jurisprudenciais, afasto a aplicação da multa isolada.

Conclusão

Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e, sem prejuízo do abatimento a ser promovido em conformidade com o item "do parcelamento" do voto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para (i) afastar a qualificação da multa, reduzindo-a de 150% para 75%; e (iii) cancelar a multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Redator Designado.

A mim coube redigir o voto que representa a divergência parcial vencedora no julgamento deste processo.

Trata a divergência de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. Alega a Recorrente que não seria cabível a aplicação simultânea das referidas penalidades na autuação fiscal do IRPJ e da CSLL.

Primeiramente, convém historiar a evolução da legislação de regência da matéria.

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus arts. 15 e 16, esclareceu que, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangeria tanto a multa de ofício isolada sobre a estimativa não recolhida como o imposto devido com base no lucro real apurado no encerramento do ano-calendário, acrescido de multa de ofício e de juros de mora:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º. As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o 'caput' sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

(...)

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Em seguida, a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014 revogou os arts. 15 e 16 da IN mencionada, porém manteve o entendimento anterior, nos seguintes termos:

Art. 16. Verificada, durante o próprio ano-calendário, a falta de pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput é de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

(...)

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Posteriormente, a Lei nº 11.488, de 2007, dando nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esclareceu que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

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)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Com a novel redação legal, foi definitivamente esclarecido não haver *bis in idem* com a aplicação simultânea das penalidades que incidem sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício incidente sobre a insuficiência de recolhimento apurado no ajuste, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

Vê-se, ainda, que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, prevê duas penalidades distintas. A primeira, de 75%, calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44). A segunda, de 50%, calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44).

Por se tratarem de infrações cometidas depois da alteração promovida pela MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/07, não devem observância à Súmula CARF nº 105. Esta é a conclusão a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do processo nº 10166.723037/2012-12, ocorrido na sessão de 12/12/2016, acórdão nº 9101-002.510 - 1ª Turma, de seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Processo nº 10600.720007/2015-21
Acórdão n.º **1201-002.686**

S1-C2T1
Fl. 3.323

Os fundamentos da decisão conforme ementa acima servem igualmente para justificar a não aplicação da Súmula CARF nº 105 no presente caso, pois se trata de fato gerador ocorrido após a edição da MP 351/2007. Assim, devem ser mantidas concomitantemente as multas isolada e de ofício.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no tocante ao pedido de afastamento da aplicação conjunta das multas isolada e de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira