



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720065/2018-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.626 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente ELETROSOM S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. APLICAÇÃO DE DECISÃO PROFERIDA EM PROCESSO CONEXO.

Tratando-se de processo que veicula a exigência de créditos tributários fundamentados em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos albergados em outro processo anteriormente julgado, configura-se a vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja replicada em prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir. Aplicação do inciso I do §1º do artigo 6º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013, 2014

RECEITA FINANCEIRA. REGIME NÃO CUMULATIVO. ALÍQUOTA ZERO. NECESSIDADE DE PROVA DA NATUREZA FINANCEIRA DA RECEITA.

O artigo 1º do Decreto nº 5.442, de 2005, que vigorou até 30.06.2015, quando foi revogado pelo Decreto nº 8.426, de 2015, reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, incidentes sobre as receitas financeiras.

Sem que a parte demonstre, por meio de documentação hábil e idônea, que as receitas se revestem da natureza financeira, não há como se aplicar o benefício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PREVISTA NOS ARTIGOS 124, I E 135, I E II, DO CTN

O mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para a atribuição da responsabilização tributária a sócios gerentes e administradores com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN, que depende da prova da prática de condutas em seu próprio benefício ou em situações estranhas ao objeto social da sociedade. Inteligência da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para, i) afastar agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,50% para 75%; ii) excluir a responsabilidade solidária atribuída a NATAL ACIR ROSA em relação às infrações “receitas não contabilizadas” (omissão de receitas de vendas e serviços) e “exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real” (exclusão indevida do lucro real das subvenções para investimento); iii) manter a responsabilização imputada ao referido solidário com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN, em relação à infração “resultados tributados indevidamente pelo lucro presumido”; iv) manter integralmente os lançamentos, com a multa de ofício reduzida para 75% e os juros de mora pela taxa SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1751/1809) interposto pela empresa Autuada ELETROSOM S/A (em Recuperação Judicial) e pelo responsável solidário NATAL ACIR ROSA contra o v. acórdão de fls. 1676/1733, que deu parcial provimento à impugnação de fls. 1200/1247, aditada às fls. 1643/1649, para o fim de manter parcialmente os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), dos anos-calendário de 2013 e 2014, nos termos constituídos nos respectivos autos de infração de fls. 02/65, exonerando-se: i) do PIS, competência 11/2013, R\$ 12.035,80, multa 75% e ii) da COFINS, competência 11/2013, R\$ 55.437,62, multa 75%, mantendo também a responsabilidade solidária de NATAL ACIR ROSA.

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

AUTO DE INFRAÇÃO

1. Em decorrência de ação fiscal direta conduzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia, Minas Gerais (DRF UBERLÂNDIA/MG), a contribuinte, acima identificada, foi autuada em 30/11/2018, cientificada em 03/12/2018 (fl. 1.192), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo aos tributos abaixo relacionados, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2013 e 2014. O sujeito passivo solidário Natal Acir Rosa foi cientificado em 06/12/2018 (fl. 1.196):

1.1. IRPJ (Lucro Real Anual), multa proporcional, multa exigida isoladamente e juros de mora;

1.2. CSLL (Lucro Real Anual), multa proporcional, multa exigida isoladamente e juros de mora.

1.3. COFINS, multa proporcional e juros de mora; e

1.4. Contribuição para o PIS/PASEP, multa proporcional e juros de mora.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 02 a 65) e no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 66 a 123) - documento que descreve e fundamenta a autuação que se examina -, a contribuinte, que apurou o IRPJ com base no lucro real anual, com recolhimentos das estimativas com base na receita bruta e acréscimos, conforme sua DIPJ (ano-calendário 2013) e sua ECF (ano-calendário 2014), de acordo com o TVF e consulta ao Portal IRPJ da RFB e ao Sped Contábil, excluiu indevidamente na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL: i) receitas de incentivos fiscais do ICMS, não escrituradas em Conta de Reserva de Incentivos Fiscais, conforme determina a legislação aplicável, ii) receitas tributáveis sonegadas via simulação por meio da utilização de Sociedades em Conta de Participação (SCP), inexistentes de fato e iii) receitas tributáveis que também não foram contabilizadas. Consta, ainda, que somente no mês de Janeiro de 2014, embora não tenha declarado em DCTF, apurou estimativas mensais de IRPJ e da CSLL, nos valores de R\$ 561.844,05 e R\$ 202.983,86, respectivamente.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e os artigos 904 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 2 a 19) – conforme legislação às fls. 7 e 8.

3.1.1. Omissão de receitas de venda e serviços não contabilizadas, conforme TVF.

3.1.2. Resultados não operacionais tributados indevidamente pelo Lucro Presumido, conforme TVF.

3.1.3. Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real.

3.1.4. Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

3.1.5. O crédito tributário, acrescido de multa proporcional, de juros de mora calculados até 11/2018 e da multa isolada, totalizou o montante de R\$ 19.388.962,91.

3.2. CSLL (fls. 20 a 37) – conforme legislação às fls. 25 a 27.

3.2.1. O crédito tributário, acrescido de multa proporcional e de juros de mora calculados até 11/2018, totalizou o montante de R\$ 6.925.177,12.

3.3. COFINS (fls. 38 a 50) – conforme legislação às fls. 44 e 45.

3.3.1. Resultados tributados indevidamente no Lucro Presumido (as SCP) e omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização.

3.3.2. O crédito tributário, acrescido de multa proporcional e de juros de mora calculados até 11/2018, totalizou o montante de R\$ 16.175.201,25.

3.4. PIS/PASEP (fls. 51 a 65) – conforme legislação às fls. 56 e 57.

3.4.1. Resultados tributados indevidamente no Lucro Presumido (as SCP) e omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização.

3.4.2. O crédito tributário, acrescido de multa proporcional e de juros de mora calculados até 11/2018, totalizou o montante de R\$ 3.517.422,62.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada é o artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007). O enquadramento legal dos juros de mora aplicado é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei nº 9.430/1996 (fls. 18 e 19).

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

5. Termo de Verificação Fiscal (T.V.F.) folhas 66 a 123, exarado com anexos às folhas 124 a 134, contém descrição detalhada dos motivos que conduziram à autuação e fundamentação legal pertinente.

IMPUGNAÇÃO

6. Irresignados com os lançamentos, a empresa e o responsável solidário apresentaram, em 28/12/2018 (fl. 1.199), impugnação às fls. 1.200 a 1.248 (anexos às fls. 1.249 a 1640 e 3306 a 4758). Alegam, em síntese, o seguinte (títulos e ordem de acordo com o apresentado pelos recorrentes):

I. TEMPESTIVIDADE

6.1. Afirmam que: i) primeira Impugnante foi intimada do presente Auto de Infração no dia 03/12/2018, segunda-feira (doc. 3), iniciando-se em 04/12/2018, terça-feira, o curso do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da presente Impugnação, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235/72; ii) o termo final para protocolo da defesa administrativa dar-se-á em 02/01/2019, quarta-feira; iii) o segundo impugnante, por sua vez, foi intimado do Auto de Infração no dia 06/12/2018, conforme comprovante anexo (doc. 3), sendo a Impugnação apresentada conjuntamente com a primeira Impugnante (Eletrosom S/A); e iv) o protocolo da Impugnação na presente data é o comprovante de sua tempestividade.

I. BREVE RELATO DO AUTO DE INFRAÇÃO

6.2. Dizem que: i) a Fiscalização auditou as obrigações tributárias da primeira Impugnante, relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2013 e 2014 e, com base em informações contábeis, fiscais e outros documentos disponibilizados pela própria Impugnante (que em momento algum hesitou em colaborar com a fiscalização), verificou supostas irregularidades na apuração dos referidos tributos federais; e ii) segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que acompanha o presente Auto de Infração (doc. 3), a ação fiscal teve como resultado o seguinte:

- 1 Glosa de exclusão indevida do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL referente às **subvenções para investimento**, uma vez que não foram escrituradas em Conta de Reserva de Incentivos Fiscais, conforme determina a legislação aplicável;
- 2 Recomposição dos resultados das **Sociedades em Conta de Participação** no resultado da empresa fiscalizada, ou seja, tributação de tais resultados pelo lucro real, em função de supostos vícios encontrados na constituição das referidas SCPs que as descaracterizam como tal, uma vez constatada suposta infração às normas legais que as regem (art. 991 a 996 da Lei 10.406/2002);
- 3 **Receitas não contabilizadas**, oriunda de pagamentos efetuados pela Cardif do Brasil Vida e Previdência S/A e Cardif do Brasil Seguros e Garantias S/A no mês de novembro do ano-calendário de 2013;
- 4 Lançamento da **multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL** apuradas com base em balancetes de suspensão/redução não recolhidas.

6.2.2. Sintetizam os valores totais exigidos no Auto de Infração, com as repercussões em multas e juros:

Auto de Infração - PAF 10600.720065/2018-05				
Imposto de Renda				
Principal	Multa Proporcional	Multa isolada	Juros	Total
R\$ 5.175.274,82	R\$ 3.881.456,11	R\$ 7.810.004,24	R\$ 2.522.227,74	R\$ 19.388.962,91
CSLL				
Principal	Multa Proporcional	Multa isolada	Juros	Total
R\$ 1.834.466,73	R\$ 1.375.850,03	R\$ 2.820.244,08	R\$ 894.616,28	R\$ 6.925.177,12
PIS				
Principal	Multa Proporcional	Multa isolada	Juros	Total
R\$ 1.171.697,78	R\$ 1.748.519,77		R\$ 597.205,07	R\$ 3.517.422,62
COFINS				
Principal	Multa Proporcional	Multa isolada	Juros	Total
R\$ 5.388.220,73	R\$ 8.040.752,81		R\$ 2.746.227,71	R\$ 16.175.201,25
TOTAL GERAL				R\$ 46.006.763,90

6.2.3. Destacam que o lançamento motivado pela constituição (irregular, no entendimento da Fiscalização) das SCP ensejou a exigência dos tributos supostamente recolhidos a menor (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), acrescidos da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96. Entretanto, em virtude do Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL declarados pela primeira Impugnante nas DIPJ dos anos-calendário de 2013 e 2014, bem como em razão dos créditos decorrente de

retenções na fonte de IRPJ e CSLL e os pagamentos realizados pelas próprias SCP com base no Lucro Presumido, deixaram de ser apurados débitos de IRPJ e CSLL a recolher, conforme cálculos abaixo demonstrados:

Tributo	2013	2014	Total	Multa de 150%
IRPJ - 2917				
Prejuízo Declarado	- 36.300.538,06	- 38.826.753,11	- 75.127.291,17	
(+) Receita das SCPs				
(+) resultado tributável SCP RECEBÍVEIS	16.860.935,98	21.465.496,90	38.326.432,88	
(+) resultado tributável SCP SEGUROS	18.027.875,61	18.820.855,32	36.848.730,93	
(+) resultado tributável SCP COBRANÇA	22.721.527,08	12.039.528,94	34.761.056,02	
	57.610.338,67	52.325.881,16	109.936.219,83	
Base de cálculo do Imposto	21.309.800,61	13.499.128,05	34.808.928,66	
Alíquota IR - 15%	3.196.470,09	2.024.869,21	5.221.339,30	
Adicional IR 10%	2.106.980,06	1.325.912,81	3.432.892,87	
	5.303.450,15	3.350.782,01	8.654.232,16	
Deduções - IRPJ pago// IR retido	- 5.303.450,15	- 3.350.782,01	- 8.654.232,16	
Imposto a pagar	0,00	0,00	0,00	-
Tributo	2013	2014	Total	Multa de 150%
CSLL - 2973				
Prejuízo Declarado	- 36.300.538,06	- 38.826.753,11	- 75.127.291,17	
(+) Receita das SCPs				
(+) resultado tributável SCP RECEBÍVEIS	16.860.935,98	21.465.496,90	38.326.432,88	
(+) resultado tributável SCP SEGUROS	18.027.875,61	18.820.855,32	36.848.730,93	
(+) resultado tributável SCP COBRANÇA	22.721.527,08	12.039.528,94	34.761.056,02	
	57.610.338,67	52.325.881,16	109.936.219,83	
Base de cálculo do Imposto	21.309.800,61	13.499.128,05	34.808.928,66	
Alíquota CSLL - 9%	1.917.882,05	1.214.921,52	3.132.803,58	
	1.917.882,05	1.214.921,52	3.132.803,58	
Deduções - CSLL pago// IR retido	- 1.917.882,05	- 1.214.921,52	- 3.132.803,58	
Contribuição a pagar	0,00	0,00	0,00	-

6.2.4. Inferem que o que se verifica, dessa forma, é que a infração nº 2 acima apontada pela Fiscalização ensejou a compensação do saldo de Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSLL apurados pela primeira Impugnante nos anos-calendário de 2013 e 2014, bem como a compensação dos seus créditos decorrentes das retenções na fonte do IRPJ e da CSLL (além do abatimento dos valores pagos pelas SCP, no Lucro Presumido).

6.2.5. Asseveram que para a exigência da multa agravada, aplicada tanto em relação à exigência do IRPJ e da CSLL (cujo valor é igual a 0, em razão da ausência de tributos a serem exigidos) quanto do PIS e da COFINS, no entendimento da Fiscalização a primeira Impugnante teria agido com dolo e intuito de fraude na constituição das referidas sociedades, criadas sem qualquer propósito negocial, apenas para fins de economia tributária.

6.2.6. Relatam que a Fiscalização entendeu pela responsabilidade solidária do Sr. Natal Acir Rosa, segundo Impugnante, na qualidade de diretor da Eletrosom S/A e “partícipe na criação e manutenção das sociedades em conta de participação”. A responsabilidade solidária também foi caracterizada em relação à infração decorrente da exclusão do lucro real dos valores relativos às subvenções para investimento.

6.2.7. Dizem que conforme passará a expor, a presente autuação não merece prosperar, uma vez que os procedimentos levados a efeito pela primeira Impugnante não tiveram o condão de causar quaisquer prejuízos ao Erário, conforme pretendeu comprovar o trabalho fiscal. Além disso, não há que se falar na imputação de responsabilidade tributária ao segundo Impugnante, com base no art. 124, I, c/c art. 135, do CTN, nos termos da jurisprudência dominante sobre a matéria.

II - RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

II.1 – Desconsideração das SCP criadas pela primeira Impugnante e exigência de débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS na apuração do Lucro Real

6.3. Afirmam que há ausência de fundamento válido para a desconstituição das operações praticadas pela Impugnante.

6.3.1. Contextualizam as SCP:

Conforme se verifica nos contratos de constituição das SCPs (doc.4), a sociedade Rede Eletrosom Cobrança foi criada exclusivamente para cálculo e cobrança dos valores gerados pelas vendas e contratos de financiamento da sócia ostensiva, atividade acessória ao objeto principal da primeira Impugnante, que é a venda de produtos no mercado varejista. Ou seja, os riscos da referida atividade secundária da sócia ostensiva foram transferidos para a SCP, o que não encontra nenhum óbice na legislação de regência.

Por outro lado, a SCP Rede Eletrosom Recebíveis tem como objeto os serviços de consultoria, negociação, apoio administrativo e gestão dos recebíveis, bem como a elaboração da estratégia e gestão de vendas do sócio ostensivo. Frise-se que o objeto da referida sociedade é totalmente diverso daquele apresentado no contrato de constituição da SCP Rede Eletrosom Cobrança.

Por fim, a SCP Rede Eletrosom Seguros tem como objeto os serviços de consultoria, apoio administrativo e gestão de contratos de seguro firmados pelo sócio ostensivo.

6.3.2. Citam que pela simples leitura dos contratos de constituição das sociedades em conta de participação, é possível verificar que as atividades acima referidas não fazem parte do objeto principal da sócia ostensiva (ou seja, que não se está diante de um caso de simples repartição de receitas da Impugnante entre as SCP, como ocorrido no “caso Grendene” citado no TVF), tendo inclusive as SCP prazo determinado de vigência, o que, repita-se, não encontra qualquer impedimento na legislação (sobretudo no Código Civil – Lei 10.406/2002, que regulamenta a constituição das referidas sociedades).

6.3.3. Dizem que ao contrário do que alega a Fiscalização, no presente caso o que se verifica é a constituição de 3 (três) sociedades reguladas pelos artigos de 991 a 996, do CC/02, que possuem objetos diferentes entre si, e que foram criadas para segregar os riscos de atividades secundárias desenvolvidas pela primeira Impugnante (predominantemente financeiras) que não se confundem com a sua atividade principal, que é a venda de eletrodomésticos e afins no mercado varejista (doc. 4.1 – razão contábil relativo às receitas da SCP e documentação suporte).

6.3.4. Asseveram que com base nesse panorama geral acerca das Sociedades em Conta de Participação (SCP), mais uma premissa fixada pela Fiscalização pode ser afastada, pois não há na legislação qualquer impedimento de que uma pessoa física seja concomitantemente sócia participante da SCP e indiretamente sócia ostensiva da referida sociedade. Ademais, considerando que as responsabilidades perante terceiros são assumidas exclusivamente pelo sócio ostensivo, pouco importa quem irá figurar na qualidade de sócio participante do empreendimento, posto que esse sócio participante somente obrigará-se perante o sócio ostensivo, nos termos do contrato firmado entre eles para a constituição da sociedade.

6.3.5. Afirmam que para tentar desconstituir a operação, a Fiscalização diz que não teriam sido registradas despesas da SCP o que denotaria a simulação na constituição de tais sociedades. Contudo, a Fiscalização se contradiz, pois ao recompor a base de cálculo do PIS e da COFINS supostamente devidos em razão da inclusão das receitas da SCP no Lucro Real (na apuração da primeira Impugnante), tais receitas são incluídas pelo valor líquido, descontadas as despesas de energia, comunicação e aluguel de imóvel. Basta analisar o Anexo III (fls. 133/134) que acompanha o Termo de Verificação Fiscal.

6.3.6. Chegam a seguinte conclusão (lógica): Se as SCP não tivessem despesas, não haveria razão para se trazer o resultado líquido das receitas para tributação do PIS e da COFINS não cumulativa a pagar.

6.3.7. Inferem que não há que se falar em dano ao Erário no presente caso, pois não houve recolhimento a menor de tributo por meio da criação das SCP. Ao contrário, a Impugnante acabou diante de uma situação menos vantajosa (fiscalmente analisada), pois recolheu tributos no Lucro Presumido ao constituir essas sociedades, enquanto tais receitas poderiam ter sido absorvidas pelos prejuízos apurados no Lucro Real. Tanto que no presente caso não houve exigência de débitos de IRPJ e CSLL no lançamento fiscal, pois foi realizado o abatimento dos Prejuízos Fiscais apurados nos períodos. Por outro lado, ainda que o objetivo da primeira Impugnante fosse apenas o de recolher menos tributos com a criação das SCP, o

que apenas por argumentar se admite, o próprio CARF já manifestou entendimento no sentido de que não há norma legal que proíba tal prática pelas empresas, sendo inclusive condizente com a noção de propósito negocial. Ou seja, a simples acusação de falta de propósito negocial não pode embasar a desconsideração das operações, se não foi comprovado algum tipo de simulação pelo contribuinte, como no caso concreto (conforme demonstrado, a criação das SCP de fato ocorreu e corresponde à autêntica vontade do sujeito passivo).

6.3.8. Reproduzem acórdãos do CARF que, na ótica deles, sustentam a tese impugnativa.

6.3.9. Concluem afirmando que os argumentos apresentados pela Fiscalização para desconsiderar a criação das sociedades em conta de participação, de quem a primeira Impugnante é sócia ostensiva, e exigir os valores supostamente recolhidos a menor a título de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS, não se sustentam, pois, a despeito de qualquer alegação relacionada à intenção da primeira Impugnante em fraudar o Fisco, não houve ganho tributário nas operações, ou seja, objetivamente não houve resultado concreto de qualquer conduta supostamente ilícita que se pudesse atribuir ao contribuinte. Portanto, deve ser integralmente cancelada a autuação fiscal relativa a esse ponto.

6.4. Afirmam que há a impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%:

6.4.1. Pois não foram apurados IRPJ e CSLL a pagar em virtude de prejuízo fiscal e que os motivos por eles despendidos seriam plenamente suficientes, por si só, para afastá-la, com o cancelamento do crédito tributário principal.

6.4.2. Se não há tributo, não há que se falar em multa, ainda mais agravada, sendo que foi exatamente a inexistência de tributo a recolher o que restou comprovado.

6.4.3. Não há que se falar em prova de evidente dolo a ensejar a qualificação da penalidade no caso concreto, conforme demonstrado no item anterior da presente defesa. Com efeito, no caso concreto, o Fisco lançou mão de apenas indícios para concluir que estaria diante de um caso de sonegação fiscal.

6.4.4. Ademais, pela análise da norma que determina a aplicação da multa de 150% (Lei 9.430/96), verifica-se que somente em caso de comprovação do evidente dolo e intuito de fraude combinado com efetivo prejuízo na arrecadação fiscal, poderá a fiscalização impor sanções agravadas em desfavor do contribuinte. Assim, na aplicação da qualificação das multas deve ser considerado o intuito do sujeito passivo somado ao efetivo dano ao Erário, pois somente em casos comprovados em que o contribuinte busca, por ações ou omissões, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e a respectiva base de cálculo, alcançando o resultado tributário mais favorável esperado, é que a penalização deve ocorrer.

6.4.5. No caso concreto, a criação lícita, como se viu, de SCP, não configura prova de instrumento doloso, fraudulento ou simulado, pois representa a autêntica vontade do contribuinte, exteriorizada nos termos da Lei Civil.

6.4.6. Ademais, no Termo de Verificação Fiscal não foi apontado o enquadramento legal da conduta supostamente praticada pela Impugnante, nos termos da Lei nº Lei 4.502/64, o que se mostra imprescindível para caracterizar a infração e as conclusões do trabalho fiscal (inclusive, por esse motivo a multa de 150% foi cancelada pelo CARF nos autos do Processo nº 10600.720007/2015-21 – acórdão a ser formalizado pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento).

6.4.7. Reproduzem jurisprudência do CARF que trata da multa agravada, supostamente não levada em consideração.

6.4.8. Não se pode perder de vista, também, que a interpretação aqui defendida se coaduna à regra de hermenêutica trazida pelo art. 112, do CTN, da qual se extrai o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às suas circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. Veja-se a redação do referido artigo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, Interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Sem negritos no original.

6.4.9. Em conclusão, a Fiscalização jamais poderia, sem fazer a prova contundente e cabal do evidente intuito doloso e do instrumento supostamente ilícito, e ainda sem indicar o enquadramento legal da penalidade (o que se tornou impossível justamente pela inexistência de intenção da primeira Impugnante em fraudar a legislação tributária), impor sanções qualificadas, motivo pelo qual requer a sua exclusão do presente Auto de Infração, ainda que mantida qualquer parcela de principal.

II.2 Decadência dos valores exigidos a título de PIS e COFINS nos meses de janeiro a novembro de 2013, bem como das multas isoladas exigidas em relação aos meses de março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2013 (IRPJ e CSLL).

6.5. Asseveram que considerando os argumentos despendidos, que afastam a incidência da multa qualificada de 150% em razão de suposto dolo, fraude ou simulação praticados pela Impugnante, e na eventual hipótese de não ser integralmente cancelado o crédito tributário, o que se justifica pela comprovada licitude do procedimento de constituição das 3 (três) SCPs pela primeira Impugnante, na qualidade de sócia ostensiva, quando menos deve ser reconhecida a decadência parcial do direito de a Fazenda Pública exigir os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos às competências de janeiro a novembro de 2013 e a multa isolada relativa aos meses de março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2013, uma vez que a primeira Impugnante foi intimada da lavratura do presente Auto de Infração apenas em 03/12/2018, e o segundo Impugnante em 06/12/2018 e, ainda, que:

6.5.1. Afastada a ocorrência de fraude que, segundo o Termo de Verificação Fiscal, possibilitou a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I do CTN, segundo jurisprudência do STJ e Súmula n.º 72 do CARF, deve ser aplicado ao caso o art. 150, §4º do CTN que determina a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador da obrigação tributária, nos seguintes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

6.5.2. Reproduzem, novamente, jurisprudência do CARF que trata da multa agravada, supostamente não levada em consideração.

6.5.3. Ressalte-se que não há dúvidas de que a autuação se refere a supostas diferenças de PIS/COFINS não recolhidos, já que a própria autuação parte da premissa de que teria havido recolhimento a menor (insuficiência de recolhimento), e não ausência total de pagamento. Portanto, o pressuposto para aplicação da regra do art. 150 § 4º do CTN está claramente presente: a antecipação no recolhimento do imposto no mês em que se operou a decadência.

6.5.4. No que se refere à competência de novembro/2013, cuja infração também se refere à omissão de receitas, não há qualquer indicação na autuação de dolo, fraude ou simulação na conduta da primeira Impugnante (inclusive a multa imputada é de 75%), de modo que se mostra ainda mais clara a aplicação, para essa competência, da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

6.5.5. Além disso, no Auto de Infração se exige a multa isolada pelo suposto recolhimento a menor das estimativas de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2013 e 2014. Considerando que também para esse caso deve ser aplicado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN, nos termos da jurisprudência do Eg. CARF abaixo

ementada, deve ser reconhecida a extinção dos valores exigidos a tal título em relação aos meses de março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2013:

*RECURSO DE OFÍCIO. REQUISITO. INOCORRÊNCIA. O requisito de admissibilidade do recurso necessário deve ser aferido com base na norma processual vigente no momento da sua apreciação. Assim, constatado que o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário inferior ao limite vigente, o citado recurso não deve ser conhecido. **DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. O prazo decadencial para lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do imposto de renda a título de estimativa segue a regra do tributo a que se refere, aplicando-se destarte a regra do § 4º, do art. 150, do CTN** (CARF 1ª Seção/2ª Turma da 3ª Câmara - ACÓRDÃO 1302-00.659 em 03/08/2011)*

II.3 IRPJ e CSLL – Incentivos Fiscais SEFAZ/GO

6.6. Dizem que além dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS exigidos em razão da desconconsideração das SCPs constituídas pela primeira Impugnante (sócia ostensiva), ainda são exigidos valores de IRPJ e CSLL em razão do entendimento de que a primeira Impugnante teria contabilizado valores recebidos a título de subvenção para investimento do Estado de Goiás em desacordo com o que determina o art. 18, III da Lei nº 11.941/2009, não fazendo jus, por esse motivo, a não tributação do referido incentivo. Veja-se a conclusão apresentada no TVF:

Logo, no presente caso, a subvenção para investimento em questão (incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás) não foi creditada em conta de reserva de incentivos fiscais, ficando, portanto, passível de distribuição aos acionistas, o que de fato ocorreu, contrariando o disposto no Artigo 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 nos anos-calendário de 2013 e 2014, com fulcro no Artigo 18, inciso IV da referida Lei

6.6.1. Observam que, do ponto de vista tributário, os valores relativos às subvenções para investimentos, antes reconhecidos diretamente no patrimônio líquido, passaram a ser escriturados em contas de receita, o que gerou questionamentos quanto à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

6.6.2. Dizem que durante a vigência do Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009, o qual buscou a neutralidade das novas práticas contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 à forma de apuração de tributos, o registro contábil concernente às subvenções para investimento passou a ser ajustado e excluído em observância à legislação tributária em vigor. A respeito disso, o Manual de Contabilidade Societária do FIPECAFI assim esclarece:

A lei 11.941/09 deliberou no sentido de evitar que as empresas sejam prejudicadas, do ponto de vista tributário, por conta da nova forma de registro contábil das doações e subvenções, fazendo isso da seguinte forma: permitindo que a sociedade registre, em cada exercício em que reconhecer esse tipo de receita, a transferência da conta de Lucros Acumulados para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais o exato valor de tal receita, de forma a não distribuir esse valor como lucros ou dividendos aos sócios. Esse controle deverá ser efetuado com a utilização do LALUR para que a empresa possa ajustar seu lucro tributável, tanto para fins de cálculo do imposto de renda quanto da contribuição social sobre o lucro líquido. MARTINS, Eliseu [et. al.]. Manual de Contabilidade Societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 427.

6.6.3. Afirmam que durante a vigência do Regime Tributário de Transição–RTT, ainda que as receitas relativas às subvenções fossem registradas no resultado da entidade, elas seriam neutras de efeitos fiscais, nos termos do art. 16, da Lei nº 11.941/2009.

6.6.4. Alegam que no art. 18, da referida Lei nº 11.941/2009, restou estabelecido que as subvenções para investimento deveriam compor o resultado contábil, mas seriam excluídas da base de cálculo do IRPJ/CSLL, mediante exclusão direta no LALUR. Esses valores deveriam ser registrados na conta de reserva de lucros, até o limite do lucro líquido do exercício. Veja-se que o dispõe o referido art. 18:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas

como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

6.6.5. Continuam a alegar que seria consagrada a exoneração fiscal dos valores em questão, desde que não ocorrida a realização da subvenção de investimento, mediante a sua conversão em patrimônio privado, tal como ocorre nas hipóteses exemplificadas no § 1º, do art. 18, da Lei nº 11.941/09 que trata de situação em que as subvenções de investimento serão consideradas disponibilizadas aos sócios e, portanto, tributadas:

Art. 18 (...)

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

6.6.6. Asseveram que no caso concreto, a primeira Impugnante faz jus ao benefício fiscal denominado de CENTROPRODUIR, criado pelo Estado de Goiás por meio da Lei nº 13.833/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 5.515/2001.

6.6.7. Aduzem que, conforme assinalado no Termo de Verificação Fiscal, “o programa tem o objetivo incentivar, por meio de apoio financeiro, a instalação, no Estado de Goiás, de uma central única de distribuição e industrialização de produtos de informática, telecomunicações ou de automação, móvel, eletroeletrônico, eletrodoméstico e utilidades domésticas em geral”.

6.6.8. Concluem que o referido benefício é considerado uma subvenção para investimento oferecida aos empresários que se instalam no Estado, com a contrapartida de fixação de um polo (centro) de distribuição ou industrialização para desenvolvimento econômico da região. E, ainda, que a natureza de subvenção para investimento do benefício não é questionada no Auto de Infração, pois tal incentivo se encontra de acordo com o que prevê a jurisprudência do CARF. Reproduz o Acórdão nº 1102001.203, Processo nº 10120.725306/2012-10, Sessão de 24 de setembro de 2014.

6.6.9. Afirmam que conforme constou do Relatório Fiscal impugnado, a primeira Impugnante tinha a seguinte relação entre os lucros apurados e os incentivos fiscais excluídos para fins de tributação nos anos autuados:

Ano	Lucro líquido do exercício	Reserva Legal (conta 80973)	Reserva de lucros a distribuir (conta 80081)	Dividendos a pagar - contas: 8059, 105549 e 105532	Lucros distribuídos (lçtos a crédito de Devedores Diversos /Ativo Circulante)
2010	25.848.207,65	1.292.410,38	18.829.011,55	6.138.949,32	0,00
2011	1.932.755,34	96.637,77	2.656.905,51	459.029,41	0,00
2012	23.457.146,46	1.172.857,32	16.713.216,86	5.571.072,28	0,00
2013	29.377.046,98	1.468.852,35	5.096.468,88	22.811.589,87	11.842.403,91
2014	15.014.262,81	750.713,14	10.697.662,25	3.565.887,42	0,00

6.6.10. Inferem que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de que nos anos autuados a Impugnante detinha lucros suficientes, ainda que parcialmente, para distribuir dividendos, ainda que não tenha contabilizado a subvenção para investimento, em análise, da forma preconizada na Lei, tendo a acrescido aos lucros passíveis de distribuição.

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

6.6.12. Pleiteiam que seja ao 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.

6.6.13. Afirmam que 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 primeira Impugnante, dando à autuação um caráter absolutamente formal.**

6.6.14. Ressaltam que não há como se falar em aplicação das normas jurídicas sem antes se pensar no razoável e no proporcional, pois são eles que, via de regra, condicionam o correto e o justo modo de agir dos administradores e dos administrados. Reproduz ementa do Acórdão CARF n.º 1102.001.230 – 1ª Câmara da 2ª TO, publicado em 30.03.2015).

6.6.15. Concluem afirmando que deve ser cancelada, ainda que parcialmente, na proporção dos lucros acumulados da Impugnante em cada período base, a glosa relacionada aos incentivos fiscais objeto do presente Auto de Infração.

II. 4 Impossibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL

6.7. Aduzem que como visto, no caso dos autos, a Fiscalização reapurou o IRPJ supostamente devido pela Impugnante após o encerramento dos anos-calendário fiscalizados (mediante a desconsideração das SCP), e exigiu a diferença do imposto considerado como recolhido a menor, acrescido da multa de ofício de 150% (como agravamento da multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

6.8. Afirmam que conseqüentemente, diante da desconstituição da situação de fato e inclusão de receitas anteriormente tributadas no Lucro Presumido na apuração da primeira Impugnante, submetida ao Lucro Real, a Fiscalização reapurou também os valores recolhidos por estimativa durante os anos-calendário e, por constar a insuficiência dos recolhimentos, exigiu da Impugnante a multa isolada pelo suposto cometimento da infração relativa ao pagamento a menor das estimativas, prevista no inciso II, do referido art. 44, da Lei nº 9.430/96, que contém a seguinte redação:

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)
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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)
b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

6.9. Asseveram que é manifestamente inaplicável, no caso dos autos, a multa isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pelos seguintes motivos:

6.9.1. Que a multa prevista no inciso II, acima, não é uma multa por descumprimento de obrigação acessória, mas sim uma multa por descumprimento de obrigação principal, na medida em que visa punir a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ de CSLL, que nada mais são do que o próprio recolhimento antecipado do imposto (obrigação principal).

6.9.2. As estimativas são modalidade de pagamento que têm a função precípua de antecipar aos cofres públicos os valores de imposto que serão devidos ao final do exercício, os quais serão ajustados mediante recolhimento ou compensação. Considerando a forma de recolhimento do IRPJ por meio das estimativas (meras antecipações do imposto devido ao final do exercício), após o final do exercício não há mais como se falar em obrigação de antecipação do IRPJ do ano-calendário. Isso porque, após este momento já terá havido a apuração final do imposto devido naquele mesmo ano-calendário, sendo possível (e esperada) a exigência do tributo efetivamente devido, o qual será acrescido da respectiva multa (por falta de pagamento do tributo), no percentual de 75%, previsto no inciso I do art. 44, acima.

6.9.3. É manifestamente indevida a cobrança da multa isolada sobre o valor das referidas parcelas antecipatórias, após o encerramento do ano-calendário.

6.9.4. Ainda mais irrazoável é a cobrança da multa isolada em concomitância com a exigência do imposto apurado ao final do exercício e da multa de ofício de 75% (no caso dos autos qualificada ao patamar de 150%), uma vez que, nesse caso, estar-se-á diante da cobrança de duas multas (as quais somente coexistem por serem aplicáveis em momentos distintos), em razão do descumprimento de apenas uma mesma obrigação.

6.9.5. Frise-se que a coexistência da previsão legal das duas penalidades não se traduz na possibilidade de aplicação conjunta destas, por se estar diante da mesma obrigação tributária, qual seja, o recolhimento do IRPJ relativo ao ano-calendário, mas justificasse pela existência de duas formas diferenciadas (modalidades) para o pagamento do IRPJ. Ou seja, enquanto o inciso I, do art. 44, se refere à penalidade em razão do descumprimento da obrigação tributária ao final do exercício, o inciso II trata da penalidade pelo descumprimento da obrigação tributária nos casos em que o contribuinte opta pelo recolhimento mensal antecipado dos tributos e a Fiscalização apura o descumprimento da obrigação durante o exercício.

6.10. Destacam que não se defende a impossibilidade de aplicação concomitante das penalidades em razão da consunção de uma conduta/infração (recolhimento antecipado) pela outra (recolhimento ao final do exercício). O que se defende é que há efetivamente apenas uma obrigação tributária, concernente ao recolhimento do imposto relativo ao ano-calendário, a qual não pode ser punida cumulativamente por duas multas, que coexistem apenas para que possam ser aplicadas de acordo com o momento da atividade de lançamento.

6.11. Afirmam que a impossibilidade de se exigir a multa isolada após o término do exercício e ainda, de forma mais gravosa, cumulativamente à exigência da multa de ofício encontra-se totalmente pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais e demais câmaras do CARF.

6.12. Transcrevem trechos de acórdãos do CARF e da Justiça nesse sentido.

6.13. Dizem que é importante observar que a imposição da dupla penalidade não encontra amparo na Lei nº 9.430/96, nem mesmo após a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007. Neste ponto, cumpre salientar que a edição da Lei nº 11.488 decorreu da conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, a qual foi proposta pela própria Administração Tributária.

6.14. Salientam que consta da exposição de motivos da MP 351/2007, o objetivo da norma era o de reduzir a alíquota prevista em relação à multa isolada, de 75% para 50%, sendo que não houve o propósito de alterar a hipótese de incidência da multa. Ou seja, como não poderia ser diferente, não obstante a alteração do art. 44, da Lei nº 9.430/96, foi mantida a impossibilidade de se penalizar duplamente a mesma conduta. Nesse sentido também é o entendimento de Tércio Sampaio sobre a matéria:

“(…) A multa de 50% só pode ser aplicada enquanto não termina o período, pois só durante ele cabe a exigência isoladamente, vale dizer, sem levar em conta eventual apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição. Afinal, se a multa é por deixar de efetuar o recolhimento mensal por estimativa como antecipação, encerrado o período nada mais haveria a efetuar.

(…)

Esclareça-se, aliás, que o cancelamento da multa exigida isoladamente, mas cobrada concomitantemente ou após o encerramento que apure prejuízos fiscais ou bases negativas, reflete apenas a delimitação de sua hipótese de incidência conforme o contorno legal. Não se funda em juízo de inconstitucionalidade. Pois, um juízo de inconstitucionalidade teria por resultado a ineficácia ex tunc da previsão normativa da multa exigida isoladamente, o que não é o caso.

Atente-se, por fim, a um argumento suscitado pela Exposição de Motivos à Lei nº 11.488/2007, conferiu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, resta consignado que o objetivo da alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 era reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%, nada mencionando quanto a alterar a hipótese normativa de aplicação da multa isolada. O argumento refere-se à relevância da exposição de motivos para a construção de sentido da norma jurídica que disciplina a hipótese de aplicação da multa isolada.

(…)

A comparação do texto anterior do art. 44 com o texto modificado mostra que a estrutura da norma não foi modificada. Nos dois casos, o caput do art. 44 fala em casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, isto é, providência ou ação do agente público independentemente de provocação. Um é o caso de lançamento de ofício (auto de infração) sobre a totalidade ou diferença por falta de pagamento ou de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Outro, por falta de pagamento do valor mensal estimado, que não deixa de ser antecipação provisória e sujeita a ajuste do valor que virá.

Ora, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 e que altera o art. 44 da Lei nº 9.430/96, deixa claro que o objetivo foi o de reduzir percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa (além de eliminar a hipótese no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo sem o acréscimo da multa de mora)”.

6.14.1. Nesse sentido, transcrevem excerto da manifestação da 4ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, do Eg. CARF, na Sessão de 04/06/2014, por meio do Acórdão nº 1402-001.716, cujo Voto Vencedor foi exarado pelo Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

6.15. Dizem que ainda que se entenda que a nova redação do artigo art. 44, da Lei nº 9.430/96 veio a autorizar a cobrança de multa isolada em concomitância com a multa de ofício, após o encerramento do ano-calendário (o que apenas para argumentar se admite), exclusivamente em razão da Lei ter previsto como base de cálculo da multa isolada o valor mensal do imposto, a referida multa isolada somente poderia ser exigida nas hipóteses em que o contribuinte tiver efetivamente deixado de antecipar o imposto apurado por ele próprio. Em outras palavras, somente poderia se cogitar que a multa isolada possui base de incidência diferente da multa de ofício quando o contribuinte tenha recolhido estimativa em montante inferior ao que apurou no período.

6.16. Finalizam, em resumo, requerendo o cancelamento das multas isoladas aplicadas no Auto de Infração, tendo em vista: i) a inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do exercício fiscal, ii) o bis in idem na exigência concomitante à multa de ofício, por haver uma única obrigação principal, iii) a inexistência de base de incidência diversa para a multa isolada, mesmo sob a égide da nova lei, e iv) a inexigibilidade de conduta diversa, uma vez que a Impugnante recolheu exatamente os valores das estimativas que constaram na sua apuração.

6.16.1. Requerem, subsidiariamente, ainda que mantida a exigência da multa isolada, sejam recalculados os valores devidos, considerando os créditos a que faz jus a primeira Impugnante.

II.5 Indevida inclusão do Diretor/pessoa física da primeira Impugnante no polo passivo da autuação fiscal, na condição de suposto responsável solidário

6.17. Afirmam: "ainda que se entenda que qualquer parcela do crédito tributário exigido seja devida, o que se admite apenas a título de debate, mostra-se completamente descabida a inclusão do Sr. Natal Acir Rosa, diretor da Eletrosom S/A e segundo Impugnante, no pólo passivo da autuação, na qualidade de suposto coobrigado pelo crédito tributário".

6.18. Dizem que a Fiscalização entendeu que o segundo Impugnante seria solidariamente responsável, nos termos do art. 135, III do CTN, em relação à criação das SCPs que foram desconstituídas, por possuir poder de gestão sobre a primeira Impugnante à época dos fatos geradores. Além disso, o segundo Impugnante seria responsável em relação à infração referente ao descumprimento dos requisitos do art. 18, da Lei 11.941/09, ao ignorar a determinação legal de que a parcela do lucro líquido decorrente das subvenções deve ser transferida à de Reserva de Incentivos Fiscais, não podendo a mesma ser objeto de distribuição aos acionistas.

6.19. Asseveram que:

6.19.1. "Primeiramente, como foi amplamente demonstrado nos tópicos II.1 e II.3, não há razões jurídicas para a desconsideração das SCP constituídas pela primeira Impugnante na qualidade de sócia ostensiva. Não houve qualquer infração à Lei 10.406/02 (que regulamenta as SCP), conforme demonstrado no tópico supramencionado. Além disso, foi demonstrado que a primeira Impugnante não foi contra o objetivo principal da norma inserta no artigo 18 da lei n. 11.941/2009".

6.19.2. "Ademais, a fiscalização, apesar de apontar que as condutas do Sr. Natal Acir Rosa se enquadrariam nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, em momento algum demonstrou de forma clara a individualização e o enquadramento das condutas do segundo Impugnante a esta norma. Muito pelo contrário: o Auto de Infração limita-se a tão somente reproduzir o texto dos artigos da referida Lei no tópico específico da responsabilidade solidária".

6.19.3. "Os artigos 71 a 73 descrevem as condutas de sonegação, fraude e conluio, respectivamente. O Auto de Infração sequer especificou qual dessas três condutas teria sido cometida pelo segundo Impugnante, restringindo-se à citação dos dispositivos legais tido como violados, de forma genérica e abstrata".

6.19.4. "Não só a fiscalização deixou de especificar em qual conduta teria incorrido o segundo Impugnante (se sonegação, fraude ou conluio), como também sequer demonstrou como seus atos se enquadrariam na descrição destas infrações. Não houve a adequada demonstração, pela fiscalização, da subsunção das ações do Diretor à norma tida como infringida, de modo independente da conduta da própria pessoa jurídica".

6.19.5. "Para a responsabilização pessoal do diretor da pessoa jurídica pelo crédito tributário, é imprescindível que este tenha agido de maneira independente e dolosa (por exemplo em casos de subfaturamento, falsificação de documentos, omissão de informações, etc), o que não ocorreu no caso concreto.

6.20. Transcrevem trechos de acórdãos do CARF sobre a responsabilização solidária.

6.21. Alegam que todo o acima exposto também se aplica à atribuição de responsabilidade tributária no tema da subvenção para investimento, valendo destacar que se mostra tecnicamente incorreto o enquadramento com base no art. 124, I, do CTN (interesse comum no fato gerador), pois, no caso, envolvendo pessoas jurídicas e seus sócios, por questão de lógica, quaisquer economias tributárias obtidas por aquela beneficiarão estes, além do que o "interesse comum" tratado no referido dispositivo se refere à efetivação conjunta do fato gerador do tributo por mais de uma pessoa, sendo que o caso em tela envolve tributos que, se devidos forem, somente poderão ser atribuídos à pessoa jurídica (ou seja, tratar-se-ia de interesse meramente econômico, e não jurídico).

6.22. Concluem dizendo que ante todo o exposto, a responsabilização pessoal do segundo Impugnante, no que diz respeito às infrações, não pode prosperar, por todas as razões já expendidas, devendo o mesmo ser excluído do polo passivo.

III – PEDIDOS

6.23. Finalizam a peça impugnatória principal com os seguintes pedidos:

III.1 - Que seja integralmente cancelada a autuação fiscal relativa à exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em virtude da inclusão das receitas das SCPs na apuração da primeira Impugnante, uma vez demonstrado a licitude do procedimento adotado na constituição das referidas sociedade;

III.2 - Quando menos, caso mantida qualquer parcela de tributo ou acréscimos, requer-se que seja cancelada a multa qualificada de 150%, tendo em vista que não restou comprovado o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação na conduta praticada pela Impugnante;

III.3 - Especificamente no que se refere ao PIS e a COFINS, tendo em vista a inexistência de dolo, fraude ou simulação no caso concreto, requer-se seja cancelada a exigência dos débitos lançados em relação às competências de janeiro a novembro/2013, inclusive, bem como a multa isolada de IRPJ e CSLL exigida em relação aos meses de março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2013, uma vez que tais valores se encontram integralmente extintos pela decadência, nos termos do art. 150, §4º c/c 156, V do CTN.

III.4 - No que se refere à glosa dos incentivos fiscais (IRPJ e CSLL), requer seja cancelada a autuação, uma vez demonstrado que o procedimento adotado pela primeira Impugnante não se distanciou da finalidade da norma aplicável à contabilização da subvenção para investimento.

III.5 - Ademais, requer-se o cancelamento da multa isolada, tendo em vista a impossibilidade de cumulação da referida multa com a multa de ofício, no presente caso agravada em 150%.

III.6 - Quando menos, que os autos sejam baixados em diligência para o recálculo das estimativas apuradas e, via de consequência, da multa exigida (50%), em razão de a Fiscalização ter desconsiderado os créditos a que faz jus a primeira Impugnante.

III.7 - Por fim, requer-se seja desconstituída a determinação de responsabilidade solidária do segundo Impugnante no pagamento de eventual crédito tributário devido no presente processo, com a sua exclusão do polo passivo da autuação.

ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO

7. A empresa e o responsável solidário apresentaram aditamento à impugnação, às fls. 1643 a 1649, com anexos às fls. 1.650 a 1.660, em 02/01/2019. Alegam, em síntese, o seguinte:

Subsidiariamente: impossibilidade de inclusão de receitas financeiras na base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativos

7.1. Asseveram, no que se refere especificamente ao PIS e à COFINS, que ao desconsiderar a criação das SCP, a Fiscalização incluiu as respectivas receitas geradas nas sociedades em conta de participação na apuração da primeira Impugnante, sujeita ao Lucro Real e, portanto, as referidas receitas foram submetidas ao recolhimento do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo (alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS).

7.1.1. Afirmam que a Fiscalização desconsiderou o fato de que as receitas auferidas na SCP Cobrança possuem natureza financeira. Frise-se que o objetivo da referida sociedade é senão (sic) tratar da cobrança de valores devidos à primeira Impugnante, sendo sua “receita operacional” relativa aos juros decorrentes da inadimplência dos clientes da sócia ostensiva.

7.1.2. Dizem que demonstraram que a natureza dos referidos valores tem natureza financeira e que é importante destacar que, por força do Decreto 5.442/2005, vigente à época dos fatos geradores, as receitas financeiras estavam submetidas à alíquota 0 (zero) do PIS e da COFINS não-cumulativa. Transcrevem o citado dispositivo:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

7.1.3. Inferem que por causa das receitas auferidas terem sido classificadas como receita de serviços (receita operacional), deve ser levado em consideração pela autoridade julgadora, como forma de atendimento do Princípio da Verdade Material, que vincula a atividade administrativa, que tais valores se referem à receitas financeiras (juros) e, por isso, não podem ser submetidas à tributação pelo PIS e pela COFINS.

7.1.4. Requerem que sejam excluídos da autuação fiscal os créditos relativos à incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pela SCP Cobrança; isto, na remota hipótese de ser desconsiderada a constituição das SCPs e, por esse motivo, incluídas as suas respectivas receitas na apuração da primeira Impugnante. Não há que se falar em qualquer valor devido a título de PIS e COFINS, em relação às receitas da SCP Cobrança, pois as alíquotas de tais contribuições, nos anos de 2013 e 2014, estavam reduzidas a 0 (zero).

7.1.5. Requer a primeira impugnante, caso se entenda necessário, a baixa dos autos em diligência para a comprovação/verificação da natureza de todos os valores registrados pela SCP Cobrança.

- Pedido

7.1.6. Afirmam que diante do aditamento acima, o pedido da Impugnação protocolada no dia 28.12.2018 passa a ser o seguinte:

3.A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013, 01/01/2014 a 31/12/2014

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SCP. ATIVIDADES SIMULADAS. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA. TRIBUTAÇÃO DO QUE FORA DISSIMULADO.

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente objetiva-se outro resultado; é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

A autoridade administrativa está vinculada à realidade dos efeitos jurídicos dos negócios realizados pelas partes, e não à qualificação dada por elas aos seus atos negociais.

Uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas por Sociedades em Conta de Participação 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.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. Elas vinculam os julgadores de 1ª instância administrativa nas situações expressamente previstas na legislação.

DECADÊNCIA. MARCO TEMPORAL. INAPLICABILIDADE.

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL (devidos por estimativa, para fim de aplicação da multa isolada), do PIS e da COFINS ocorrem no último dia de cada mês, do ano-calendário a que se referirem, data em que começa a ser contado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

No caso dos lançamentos, objeto da desconsideração das SCP, pela existência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

Reputa-se decaído o direito de lançar quando a ciência do auto de infração se dá após esgotado o prazo de cinco anos.

Quanto aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL (objetos da simulação) que ocorreram nos últimos dias dos meses de janeiro a novembro de 2013, cujo ciclo complexo terminou no dia 31 de dezembro de 2013 e cuja ciência do AI ocorreu em 03/12/2018, aplicou-se corretamente a regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN, pois o prazo de contagem da decadência, por essa matriz legal, iniciou-se em 01/01/2015, findando em 31/12/2019.

Quanto aos fatos geradores do PIS e da COFINS (objetos da simulação) que ocorreram nos últimos dias dos meses de janeiro a novembro de 2013 e cuja ciência dos AI ocorreu em 03/12/2018, poderiam ser lançados no próprio ano-calendário 2013, iniciando-se o prazo decadencial, a partir de 01/01/2014, com encerramento em 31/12/2018. Aplicou-se corretamente a regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN, pois o prazo de contagem da decadência, por essa matriz legal, iniciou-se em 01/01/2014, findando em 31/12/2018.

Quanto aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL (devidos por estimativa, para fim de aplicação da multa isolada), que ocorrem no último dia do mês de novembro de 2013, relativos a omissão de receitas, cuja autuação não teve a multa de ofício agravada, aplica-se o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, por não ter havido, por parte do contribuinte, a apuração e a antecipação do pagamento. Portanto, correto o lançamento.

Já em aos fatos geradores do PIS e da COFINS, que ocorrem no último dia do mês de novembro de 2013, referentes a essa mesma omissão de receitas, cuja a autuação não teve a multa de ofício agravada, aplica-se o previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, por ter havido confissão e pagamento parcial do débito. Exonera-se, portanto, essa exigência fiscal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO DE LEI. SÓCIO DE DIREITO.

São solidários e pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, com interesse comum evidenciado nos autos, os sócio de direito da empresa.

Considerando que o sócio controlador da contribuinte criou Sociedades em Conta de Participação (SCP) apenas no papel, artificialmente, com a finalidade indevida de possibilitar a redução de tributo, assim como promoveu exclusões ilegais do Lucro Real e que foi beneficiado por essas práticas, fica caracterizada a responsabilidade solidária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013, 01/01/2014 a 31/12/2014 OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A constatação de que o contribuinte deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas, por meio de SCP, enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos, sobre a parcela objeto de simulação, com aplicação da penalidade cabível.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. NÃO ATENDIMENTO À DESTINAÇÃO LEGAL. 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: i) 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 ii) 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Verificado comportamento simulado que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de 150%.

REGIME DE ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Verificada a falta de pagamento do Imposto de Renda Mensal por estimativa, após o término do ano-calendário, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores devidos e não recolhidos, por expressa determinação normativa.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013, 01/01/2014 a 31/12/2014 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o sujeito passivo não discorda expressamente, ocorrendo a preclusão do direito à sua contestação em momento posterior.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, do PIS e da COFINS as normas da legislação vigentes para apuração do IRPJ.

O contribuinte não logrou êxito em demonstrar e provar que as receitas auferidas na SCP Cobrança possuem natureza financeira. Tributação do PIS e da COFINS mantidas sobre essas receitas de prestação de serviços.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Inconformados, os Recorrentes interpuseram o Recurso Voluntário de fls. 1751/1809, via do qual reeditam e reforçam os argumentos lançados na sua impugnação de fls. 1200/1247 e 1643/1649.

5. É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7. Cuida-se de lançamentos relativos à (i) fragmentação ilícita de receitas/atividades mediante uso abusivo de sociedade em conta de participação; (ii) descumprimento de requisitos legais em subvenções para investimentos; (iii) receitas não contabilizadas e (iv) falta de recolhimento de estimativas mensais IRPJ e CSLL.

8. Os Recorrentes desenvolvem seu recurso voluntário, em síntese, com base nos seguintes aspectos:

- licitude do procedimento adotado na constituição das SCPs;
- procedimento adotado para contabilização da subvenção para investimento consonante com a finalidade da norma;
- falta de comprovação de dolo, fraude ou simulação como fundamento para aplicação da multa agravada de 150% e para a contagem da decadência na forma do art. 173, I do CTN, em relação aos valores exigidos a título de PIS e COFINS nos meses de janeiro a novembro de 2013, bem como das multas isoladas exigidas nos meses de março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2013 (IRPJ e CSLL);
- impossibilidade de inclusão de receitas financeiras decorrentes da SCP Cobrança na base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo, caso mantido o entendimento de que devem ser desconsideradas as SCPs; e
- impossibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL cumulativamente com a multa de ofício;
- indevida inclusão do Diretor/pessoa física no polo passivo da autuação fiscal, na condição de responsável solidário.

9. Segundo noticia o Termo de Verificação Fiscal de fls. 66/123, “No período fiscalizado, o contribuinte figura como sócio ostensivo de três Sociedades em Conta de Participação/SCP, a saber: SCP Rede Eletrosom Recebíveis (SCP Recebíveis), SCP Rede Eletrosom Cobrança (SCP Cobrança) e SCP Rede Eletrosom Seguros (SCP Seguros), criadas a partir de 2007, as quais apuram o IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido, e o PIS/COFINS cumulativo”.

10. Prossegue o libelo fiscal aduzindo que “Com a criação das referidas SCPs, a Eletrosom fragmentou suas receitas de prestação de serviços, contabilizando para si as receitas oriundas de comissão de venda de recarga de celulares e cursos on-line, e transferindo para as referidas sociedades as receitas oriundas de comissão na intermediação na venda de garantidas estendidas, seguros e financiamentos de bens adquiridos por seus clientes. Com o encerramento das atividades das SCPs em 31/12/2014, a Eletrosom assumiu novamente as receitas anteriormente transferidas às SCPs”.

11. O item 3.1.2 do TVF minudencia os vícios encontrados na constituição das SCPs que as desfigurariam. Confira-se:

3.1.2. Vícios encontrados na constituição das SCPs que as desconfiguram como tais sociedades

De acordo com os conceitos legais e doutrinários acima explanados, **verifica-se na constituição das referidas SCPs infração à Lei 10.406/2002, levando à total desconfiguração de seu modelo jurídico, o artificialismo das mesmas e ausência de propósito comercial além da economia fiscal**, conforme fatores a seguir expostos:

- 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 os artigos 991 e 993, parágrafo único da Lei 10.406/2002**. Tais artigos dispõem que o sócio participante entra com os recursos para a sociedade, participando apenas dos resultados das SCP, ou seja, o sócio participante não pode exercer poder de gerência na SCP e 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.
- Ressalta-se ainda que o sócio participante, Sr. Natal Acir Rosa, é acionista majoritário do sócio ostensivo (Eletrosom), 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 da Eletrosom; em Janeiro/2010, com a transformação da empresa em S/A, tornou-se Diretor-Presidente deste e em Julho do mesmo ano, quando da abertura do capital da empresa, tornou-se Presidente do Conselho de Administração, que juntamente com a Diretoria, responde pela Administração do sócio ostensivo (vide histórico da empresa fiscalizada). Sendo assim, **o sócio participante, além de exercer a administração das SCPs, é pessoa ligada ao sócio-ostensivo, ou seja, o Sr. Natal Acir Rosa atua concomitantemente nos dois polos das SCPs: na figura de sócio-participante e administrador das SCPs e de Presidente do Conselho de Administração do sócio ostensivo.**

Neste caso, como pode o sócio participante não ter relação com terceiros (requisito legal exigido), se ele próprio, na qualidade de representante do sócio ostensivo, é quem deve tratar com terceiros?

Vide os contratos de constituição e alterações das próprias SCPs, nos quais o Sr. Natal Acir Rosa assina como representante do sócio ostensivo e como sócio participante:

Monte Carmelo – MG, 01 de janeiro de 2007

Rede Eletrosom Ltda.

Natal Acir Rosa

Maria Selvina Rosa

Monte Carmelo, MG, 02 de janeiro de 2010.

Rede Eletrosom Ltda.

Natal Acir Rosa

Maria Selvina Rosa

Visto: _____ (OAB/MG 105.896)
Dr. Rodrigo da Silva Oliveira Alves

Vide ata de transformação da Eletrosom (sócio ostensivo) em sociedade anônima, lavrada em 02/01/2010 e registrada na Jucemg em 24/05/2010 sob o nº 3130009457-0, em que o Sr. Natal Acir Rosa assina como Diretor-Presidente da referida sociedade:



7/15

Membros da Diretoria:

Natal Acir Rosa
Diretor Presidente

Antonio Acir Rosa
Diretor Vice-Presidente

Advogado Responsável:

Vide ainda as DIPJs 2011 a 2014 da Eletrosom (sócio ostensivo), que corroboram o Sr. Natal Acir Rosa como representante da mesma:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
TE SRRF06 DIPJ 2011	
CNPJ: 22.164.990/0001-36	ND: 0001389737

Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome: NATAL ACIR ROSA

CPF: 536.596.356-34

DDD: 034

DDD:

Telefone: 38492300

Fax:

Ramal:

Correio Eletrônico: NATAL@ELETROSOM.COM

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
TE SRRF06 DIPJ 2012	
CNPJ: 22.164.990/0001-36	ND: 0001414795

Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome: NATAL ACIR ROSA

CPF: 536.596.356-34

DDD: 034

DDD:

Telefone: 38492300

Fax:

Ramal:

Correio Eletrônico: NATAL@ELETROSOM.COM

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2013	
CNPJ: 22.164.990/0001-36	Ano-calendário: 2012 ND: 0001375343

Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome: NATAL ACIR ROSA

CPF: 536.596.356-34

DDD: 034

DDD:

Telefone: 38492300

Fax:

Ramal:

Correio Eletrônico: ALCIDES@ELETROSOM.COM

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2014	
CNPJ: 22.164.990/0001-36	Ano-calendário: 2013 ND: 0001643916

Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome: NATAL ACIR ROSA

CPF: 536.596.356-34

DDD: 034

DDD:

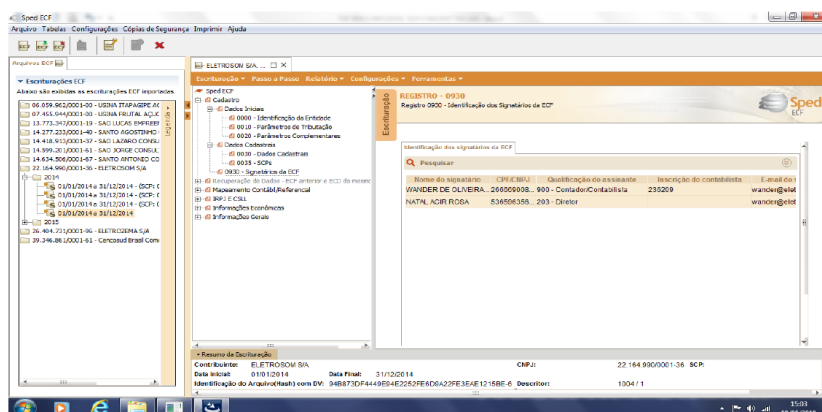
Telefone: 38492300

Fax:

Ramal:

Correio Eletrônico: ALCIDES@ELETROSOM.COM

Escrituração contábil Fiscal/ECF – ac 2014- Registro 0930 : O Sr. Natal Acir Rosa é um dos signatários da ECF da Eletrosom, na qualidade de Diretor:



- Na causa típica de uma SCP está presente o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo com os investimentos feitos pelo sócio participante, levando, inclusive, alguns doutrinadores a defini-la como um “contrato de investimento”. No presente caso, **o sócio participante não contribuiu financeiramente com a sociedade, não houve investimento de recursos nas atividades do sócio ostensivo. Conforme demonstrativo abaixo, o montante total aportado nas três SCPs pelo sócio participante que, conforme já destacado, é pessoa ligada ao sócio ostensivo, foi de míseros R\$ 528,86:**

Patrimônio especial das SCPs no período fiscalizado:

Sócio	Tipo de sócio	SCP Recebíveis	SCP Cobrança	SCP Seguros	TOTAL
Eletrosom S/A	Ostensivo	14.143,14	9.900,00	2.571,00	26.614,14
Natal Acir Rosa	Participante	142,86	100,00	286,00	528,86
Total		14.286,00	10.000,00	2.857,00	27.143,00

Por si só, a criação de várias SCPs cujo investimento total do sócio participante seja de ínfimos R\$ 528,86 não se sustenta, pela inexistência de sua causa típica.

Em consequência do ínfimo investimento do sócio participante no fundo social das SCPs, 99% do lucro destas retornou à ELETROSOM na forma de resultado de equivalência patrimonial (receita não tributável), após sofrer tributação menos onerosa (Lucro Presumido e PIS/COFINS cumulativo):

AC	RESULTADO SCP Recebíveis	RESULTADO SCP Cobrança	RESULTADO SCP Seguros	RESULTADO TOTAL DAS SCPS	RECEITA ELETROSOM RESULTADO EQ.PAT.
2010	1.997.679,69	9.528.015,19	6.787.420,15	18.313.115,03	18.129.983,91
2011	9.627.114,47	6.656.867,30	10.672.179,55	26.956.161,32	26.686.599,77
2012	20.392.970,66	23.627.606,04	37.639.700,42	81.660.277,12	80.843.674,35
2013	14.605.664,00	16.281.961,00	19.759.813,00	50.647.439,00	50.140.964,20
2014	18.586.813,80	10.480.171,87	16.538.928,12	45.605.913,79	45.149.854,91

Fecha-se, assim, o ciclo do planejamento tributário abusivo criado:

1. Criação de sociedades em conta de participação entre partes ligadas, com ínfimo patrimônio especial e desprezível participação do sócio participante, sendo este, inclusive, o sócio majoritário do sócio ostensivo, com pleno poder de mando nesta;
2. Fragmentação das receitas/atividades da empresa fiscalizada, transferindo-as para as SCPS;
3. Tributação das referidas receitas nas SCPs, pelo Lucro Presumido e PIS/COFINS cumulativo (carga menos onerosa);

4. Retorno de 99% do resultado tributável das SCPS à empresa fiscalizada, na forma de resultado de equivalência patrimonial, receita não tributável.
5. Não destinação da parcela restante do resultado tributável (1%) ao sócio participante, mantendo-a nas SCPS em conta do Passivo Circulante (Conta 77238-Provisão de Lucros a Pagar).

Convém ainda salientar que a escrituração do sócio ostensivo não contempla lançamentos na SCP Cobrança, estando os resultados de equivalência patrimonial desta incluídos aos resultados da SCP Recebíveis:

Ac	Conta 74.531 - Resultado SCP Recebíveis	Conta 74.547 – Resultado SCP Seguros	Total
2013	34.021.822,36	16.119.141,84	50.140.964,20
2014	28.776.325,82	16.373.539,09	45.149.854,91

- **As SCPS não possuem estrutura administrativa/operacional nem despesas próprias.** Conforme seus balanços patrimoniais, as mesmas são desprovidas de Ativo Permanente e seu Passivo Circulante contém apenas obrigações tributárias e Dividendos a Pagar. Intimado a comprovar as despesas escrituradas pelas SCPS (Item 10.3 do Termo de Início do Procedimento Fiscal), o contribuinte fiscalizado justificou que as SCPS não possuem despesas próprias, sendo suas despesas oriundas do rateio das despesas do sócio ostensivo, uma vez que compartilham a mesma estrutura operacional. De fato, o endereço das SCPS (cláusula 3ª dos contratos de constituição das mesmas) coincide com o endereço da matriz do contribuinte fiscalizado (sócio ostensivo), qual seja, Rua Quinze de Novembro, 1159, Monte Carmelo/MG.

Conforme abaixo demonstrado, a Eletrosom rateou às SCPS aproximadamente 3% e 2% de suas despesas operacionais nos anos-calendário de 2013 e 2014, respectivamente:

	Ac 2013	Ac 2014
Total Despesas operacionais incorrida	264.665.965,88	311.055.539,00
Despesas operacionais Escrituradas pela Eletrosom (DRE)	256.672.566,26	304.139.745,22
Despesas escrituradas pelas SCPS (origem: rateio despesas Eletrosom)	7.993.399,62	6.915.793,78

- **As SCPS exercem atividades complementares do sócio ostensivo (anteriormente exercidas por este), permanentes e contínuas,** ou seja, seus objetos não abrangem um empreendimento específico, temporário ou de risco, características comumente verificadas nesse tipo de sociedade. Embora seus contratos de constituição até tentem “aparentar” um empreendimento temporário, instituindo um prazo de cinco anos para sua duração, este prazo já foi prorrogado por mais cinco anos em alterações contratuais posteriores e, certamente, seria prorrogado sucessivamente enquanto mantido o interesse em utilizar as referidas sociedades. Prova disto é que os contratos de prestação de serviços apresentados, que suportam as receitas escrituradas pelas SCPS, tem prazo indeterminado ou superior ao prazo de duração das referidas sociedades, podendo ser renovados automaticamente de acordo com a vontade das partes.

Contratos de prestação de serviços apresentados em atendimento ao item 10.3 do Termo de Início do Procedimento Fiscal:

Contratante	Contratada	Data	Objeto	Prazo
Cardif do Brasil Vida e Previd. S/A e Cardif do Brasil Seguros e garantias	Eletrosom	01/07/2007	Comercialização de produtos de seguro ofertados aos clientes da Eletrosom	6 anos, podendo ser renovado de acordo com a vontade das partes
Banco Fibra S/A	Eletrosom	19/03/2009	Concessão de financiamentos para pagamento dos bens e serviços vendidos/prestados pelo vendedor(Eletrosom) a seus clientes	14/09/2009, podendo ser renovado automaticamente
Credifibra S/A	Eletrosom	03/02/2012	Prestação de serviços de correspondente no país (adendo ao convênio de abertura de linha de crédito para realização de financiamento de bens e serviços direto ao consumidor final firmado em 19/03/2009 com o Banco Fibra)	
4K Represent., Intermediação de Negócios e Corretagem de Seguros Ltda (Zurich Minas Brasil Seguros)	Eletrosom	20/03/2012	Venda de seguros de Extensão de garantias e outros seguros a serem ofertados aos clientes da Eletrosom	8 anos, prorrogável automaticamente por prazo indeterminado, em não havendo manifestação de qq das partes
Banco Semear S/A	Eletrosom	02/01/2013	Oferta de produtos financeiros aos clientes e empregados da Eletrosom, compradores dos bens comercializados em seus estabelecimentos	Indeterminado

De acordo com as notas fiscais de prestação de serviço apresentadas, verificamos que:

- a SCP Recebíveis escriturou as receitas provenientes dos contratos firmados com os Bancos Fibra e Semear. Discriminação dos serviços constante no corpo das notas fiscais: comissão de equalização de taxas; comissão parcelas recebidas; comissão CP; prestação serv. De agendamento e intermediação op. Créditos PF; ref. serviços prestados; ref. desp. com crédito e cobrança; comissão retorno TC/comissão EP/comissão corresp. Bancário;

- a SCP Seguros escriturou as comissões referentes à venda de seguros, junto à Zurich Minas Brasil Seguros S/A;

Quanto à SCP Cobrança, a empresa fiscalizada não comprovou as receitas operacionais escrituradas, alegando tratar-se de receita financeira, decorrente de juros ativos da carteira própria, sem apresentar qualquer documentação comprobatória de suas alegações, apesar de reintimada por três vezes a fazê-lo (item 1.2 do Termo de Reintimação Fiscal nº 001, lavrado em 09/10/2018; item 4 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 19/10/2018 e item 3 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 30/10/2018).

Logo, as receitas escrituradas pelas SCPS estão vinculadas à atividade principal do sócio ostensivo (revenda de bens/produtos no comércio varejista), uma vez que a venda de seguros/garantias e a gestão de recebíveis só existem em função da venda de produtos pela Eletrosom.

- **Criação de várias SCPs para não extrapolar o limite legal de receita bruta permitido pelo Lucro Presumido.** Tendo as referidas SCPs os mesmos sócios, mesmo endereço e mesma atividade (prestação de serviços de intermediação na venda de produtos financeiros 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 legal estabelecido para opção pelo Lucro Presumido, de receita bruta anual do ano-calendário anterior de até R\$ 48.000.000,00, limite este que vigorou até o ano-calendário de 2013, conforme artigo 13 da Lei 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002:

AC	Receita bruta SCP Recebíveis	Receita bruta SCP Cobrança	Receita bruta SCP Seguros	Receita bruta total
2010	18.908.933,79	22.015.910,03	10.434.828,47	51.359.672,29
2011	27.977.238,15	19.049.299,21	15.811.031,81	62.837.569,17
2012	33.045.969,67	40.178.579,07	15.559.359,18	88.783.907,92
2013	20.949.193,90	27.221.633,12	16.255.717,99	64.426.545,01
2014	26.668.281,57	14.497.767,13	11.434.272,30	52.600.321,00

Assim, a criação de uma única SCP tornaria inviável o planejamento do contribuinte, pois esta também estaria obrigada à tributação pelo Lucro Real, em função de seu faturamento.

- A artificialidade e ausência de propósito comercial na criação das referidas SCPs restaram bastante claras com as justificativas apresentadas pelo contribuinte em resposta ao item 2 do Termode Intimação Fiscal lavrado em 19/10/2018, a seguir transcritas:

2.1. Justificar a motivação da criação das mesmas;

R. Os profissionais que criaram as SCPs não estão prestando serviço mais na empresa. Mas entendemos que o motivo era segregar a atividade operacional da atividade financeira da companhia.

2.2. Detalhar as atividades desenvolvidas por cada um delas;

R. SCP Recebíveis: As receitas são decorrentes de comissões referente Crédito e Cobrança, Recebimentos de Participação no Resultado, Correspondente Bancário, Retorno de Tarifa de Cadastro e Empréstimo Pessoal.

SCP Seguros: A receita é decorrente de comissões na Venda de Seguros como por exemplo "Super Garantia" dos produtos.

SCP Cobrança: receita de juros recebidos da carteira própria.

2.3. Identificar os funcionários/ prepostos de cada um delas e os cargos exercidos;

R. Era realizado por consultoria especializada.

2.4. Informar/ comprovar o local onde são/eram desenvolvidas as atividades das SCPs?;

R. Não sabemos informar.

2.5. Antes da criação das SCPs, as atividades por estas desenvolvidas eram prestadas pela empresa fiscalizada?

R. Não sabemos informar

2.6. Informar se as SCPs continuam em atividade. Em caso negativo, informar:

2.7. o período em que paralisaram/ encerraram suas atividades;

R. As atividades das SCPs encerraram-se em 31 de dezembro de 2014.

2.7.1. a motivação da paralização/encerramento de suas atividades;

R. O encerramento das atividades aconteceu após mudanças na Diretoria, novas práticas de gestão e consultoria especializada em reestruturação.

2.7.2. após a paralização/encerramento das atividades das SCPs, as atividades por estas desenvolvidas passaram a ser prestadas pela empresa fiscalizada?

R. Sim, pela Eletrosom S/A.

Ressaltamos algumas incoerências e/ou falta de razoabilidade nas respostas apresentadas pela Eletrosom:

- ausência de razoabilidade em alegar desconhecimento da motivação da criação das SCPs transferindo tal responsabilidade a terceiros, uma vez que os acionistas/diretores que as criaram (Srs. Natal Acir Rosa e Antônio Acir Rosa) permanecem até os dias atuais na administração da empresa. Inclusive, o Sr. Natal Acir Rosa assina digitalmente os documentos apresentados no curso do presente procedimento fiscal. Tal justificativa simplesmente confessa que o propósito negocial foi única e exclusivamente a redução da carga tributária;
- quanto à identificação dos funcionários/prepostos de cada uma das SCPs e os cargos exercidos, alegou que o trabalho era realizado por consultoria especializada. No entanto, esqueceu-se que: (i) rateou às SCPs suas despesas com salários, bem como de seus encargos (INSS e FGTS); (ii) intimada anteriormente a comprovar todas as despesas das SCPs, a Eletrosom não comprovou despesas com consultoria, alegando não ter despesas próprias;
- quanto ao local onde eram desenvolvidas as atividades das SCPs, respondeu que não sabia informar. No entanto, rateou com as SCPs, não só as despesas do imóvel que consta como domicílio tributário das referidas sociedades, mas também as despesas de aluguel de todos os imóveis ocupados por suas filiais. Quanto ao critério de rateio, baseou-se em um percentual das receitas por estas escrituradas, e não na proporção da área efetivamente ocupada pelas referidas sociedades, como é de costume.

As respostas imprecisas prestadas pelo contribuinte (desconhecimento da motivação da criação das SCPs, não identificação/ausência de funcionários das mesmas, desconhecimento do local onde eram desenvolvidas as atividades das SCPs), aliadas à não apresentação de qualquer elemento de prova da existência/operacionalidade “de fato” das referidas sociedades, só vem corroborar o que se apontou ao longo do presente termo: que as referidas sociedades são fictas; que o rateio de ínfimo percentual das despesas da Eletrosom (de 2 a 3%) tinha como único intuito dar aparência de legalidade e operacionalidade às referidas sociedades e que inexistia motivação econômica além da economia fiscal.

Ressaltamos ainda que o encerramento das supostas atividades das SCPs se deu à época em que a empresa fiscalizada encontrava-se sob procedimento fiscal, iniciado em 2013 e finalizado em 2015, com a atuação da mesma pelo uso abusivo de tais sociedades nos anos-calendário de 2010 a 2012 (processo administrativo fiscal nº 10600.720.007/2015-21).

Deste modo, restou caracterizada a total incompatibilidade entre a causa típica de uma SCP (o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo com os investimentos feitos pelo sócio participante) e o fim prático pretendido pelas partes, qual seja, o desmembramento de atividades operacionais complementares do contribuinte fiscalizado, com o intuito de tributar a maior parte de sua receita de prestação de serviços pelo Lucro Presumido, obtendo, assim, economia tributária não só pela redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mas também pela redução das alíquotas de PIS/COFINS, ao calcular tais contribuições pelo regime cumulativo, cujas alíquotas são inferiores.

Assim, a total desconfiguração do conceito jurídico de uma sociedade em conta de participação (infração à Lei 10.406/2002), a artificialidade e a inexistência de propósito negocial na constituição dessas sociedades, torna ilícita a fragmentação das atividades do contribuinte fiscalizado, sendo, portanto, abusivo o planejamento tributário adotado.

Esta prática desde há muito tempo é condenada pelo Judiciário. Assim, o Tribunal Federal de Recursos, ratificou o entendimento do juízo de 1.º grau e do antigo Conselho de Contribuintes – Acórdão 103-05-942 – Caso Grendene – discutindo a viabilidade da criação de oito sociedades pelos mesmos sócios de uma única indústria fornecedora, com o fim de possibilitar a opção pelo lucro presumido, regime a que a mesma não teria direito por ser de grande porte.

“AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE

RECEITAS. Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos. Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, oito sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional. Tais sociedades, em decorrência de suas características e

pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real. Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do Imposto de Renda pago pela aludidas empresas. Reforma parcial da sentença (Apelação Cível nº 115.478-RS, Ac. Da 6ª turma do Tribunal Federal de Recursos de 18/02/1987)."

Hoje não se admite que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer fimalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, que é unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

Neste sentido, observa-se o entendimento de Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, 2008, Dialética, p. 190 a 200):

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 194)

Com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 198)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Essa conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do

fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 200)

Por todo o exposto, resta evidente que estamos diante de um caso de planejamento tributário abusivo, mediante a criação de SCPs fictícias, totalmente desconfiguradas do modelo jurídico de uma verdadeira SCP, pelo flagrante intuito de se obter vantagem tributária indevida, **cujos resultados foram:**

- construção de um prejuízo fiscal fictício para benefício em exercícios futuros;
- redução a 32% a base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre a receita transferida para as SCPS, estas optantes pelo Lucro Presumido;
- redução da tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores, devido ao regime cumulativo das referidas contribuições, permitido às empresas optantes pelo Lucro Presumido.

12. Já em relação à subvenção para investimento, o TVF aponta em seu item 3.2.2 os motivos que dão suporte aos lançamentos:

Incentivos Fiscais – SEFAZ GOIÁS

No presente caso, o contribuinte é beneficiário do programa do Estado de Goiás denominado CENTROPRODUIR, criado pela Lei 13.833/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 5.515/2001.

Segundo o artigo 2º do referido Decreto, o programa tem por objetivo incentivar, por meio de apoio financeiro, a instalação, no Estado de Goiás, de central única de distribuição e industrialização de produtos de informática, telecomunicação ou de automação, móvel, eletro-eletrônico, eletrodoméstico e utilidades domésticas em geral.

O apoio financeiro do CENTROPRODUIR à empresa (artigo 3º do referido Decreto):

I - pode ser efetivado sob a forma de financiamento, que tenha por base: (a) a arrecadação do ICMS que a central única de distribuição e industrialização tiver que recolher ao Estado de Goiás, condicionado à celebração de Termo de Acordo de Regime Especial – TARE entre a empresa comercial e a Secretaria da Fazenda; (b) a disponibilidade financeira do Tesouro Estadual;

II- é limitado à soma dos seguintes valores:

- a) Gastos com terreno, terraplenagem, obras civis, instalações e equipamentos para a central única de distribuição e industrialização, conforme projeto apresentado, multiplicados pelo coeficiente de prioridade atribuído ao empreendimento;
- b) O montante do ICMS gerado pelo empreendimento nos primeiros 12 meses de atividade, contados da data de início da vigência do Termo de Acordo de Regime Especial-TARE, celebrado com a Secretaria da Fazenda.

Segundo o artigo 5º do referido decreto, o referido benefício é aplicável, a cada mês sobre o valor total do saldo devedor do ICMS apurado pela central única .

Em 11/08/2005, nos termos da Lei 13.844/2001, que instituiu o CENTROPRODUIR, o contribuinte firmou com a Agência de Fomento de Goiás S/A (GOÍASFOMENTO), este na qualidade de agente financeiro do programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUIR, o contrato nº 079/2005-CENTROPRODUIR, que trata de um contrato de empréstimo mediante a abertura de crédito e outras avenças.

Segundo a cláusula primeira do contrato firmado, foi aberto um crédito de R\$ 58.323.532,90, que será utilizado como reforço de seu capital de giro em decorrência da implantação de sua Central Única de Distribuição de Produtos, no município de Catalão/Go.

Segundo a cláusula segunda do referido contrato, o crédito será utilizado conforme solicitações da creditada, limitado a 55% do montante do ICMS gerado por sua Central Única de Distribuição de Produtos, estando o início da utilização do crédito condicionado a assinatura do TARE e do próprio contrato em questão, bem como da comprovação do início das obras civis da Central única de Distribuição de Produtos, conforme relatório da Auditoria Interna da SE/PRODUIR (parágrafo primeiro).

O parágrafo segundo da cláusula 4 dispõe que sobre o saldo devedor a ser pago anualmente pela Creditada, poderá ser aplicada uma subvenção para investimentos, sob a forma de desconto de até 100%, percentual este apurado pela Comissão de Auditoria Interna do Produzir à época do pagamento do saldo devedor do financiamento, segundo os critérios estabelecidos nas normas do PRODUIR/CENTROPRODUIR.

Em 28/09/2006, foi celebrado entre a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e o contribuinte fiscalizado o Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 257/06-GSF, para fruição dos benefícios do CENTROPRODUIR, dispondo que a Acordante deverá observar as cláusulas deste regime especial e as disposições da Lei nº 13.844 no recolhimento do ICMS por devido por sua Central Única de Distribuição de Produtos até o valor de R\$ 58.323.532,90, conforme consta do Contrato nº 079/2005-GOÍASFOMENTO, ficando a utilização total do crédito condicionada à comprovação da totalidade dos investimentos fixos projetados, mediante a realização de auditoria a ser efetuada pela SIC/SEFAZ.

Ressalta-se que os documentos acima citados foram apresentados pelo contribuinte no curso de procedimento fiscal anterior, oriundo do Mandado de procedimento Fiscal nº 0600100.2013.00081.

No presente procedimento fiscal, em atendimento ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 19/10/2018, o contribuinte apresentou Relatório de Auditoria de Investimentos n. 040/14, de 25/06/2014, em que apresenta:

- o histórico de todo o processo referente ao projeto apresentado pelo contribuinte ao CENTROPRODUIR, para concessão dos benefícios do PRODUIR, ressaltando-se a Resolução nº 1820/12-CE/PRODUIR, de 08/05/2012, que aprovou projeto referente à 1ª complementação da Implantação, concedendo crédito adicional de até R\$ 42.758.510,77, com prazo de fruição limitado a Dez/2020;
- demonstrativo dos investimentos projetados;
- relatório da Auditoria, concluindo que a Eletrosom: (i) comprovou 100% dos investimentos fixos projetados no Relatório de Análise n. 142/04, referente ao projeto de Implantação, relativo à Resolução n. 699/04-CE/PRODUIR, de 26/10/04; (ii) comprovou 38,62% dos investimentos fixos constantes do projeto da 1ª complementação da Implantação, estando, assim, a empresa em condições de iniciar a fruição do benefício concedido por meio da Resolução nº 1820/12-CE/PRODUIR, de 08/05/2012- CE/PRODUIR.

Logo, de acordo com os termos do parágrafo segundo, da cláusula 4 do Contrato n.079/2005-CENTROPRODUIR, o desconto concedido sobre o saldo devedor do financiamento adquirido do Estado de Goiás foi convertido em subvenção para investimento.

No período fiscalizado, os valores referentes aos incentivos fiscais da Secretaria da Fazenda de Goiás foram contabilizados mensalmente a débito da conta 402 – ICMS a recolher (conta do Passivo Circulante) e a crédito da conta 13191- Incentivos Fiscais SEFAZ GO (conta de resultado – outras receitas/despesas operacionais), conforme razões em anexo.

No encerramento do exercício (ou trimestre), o saldo da conta de resultado 13191 – Incentivos Fiscais SEFAZ GO era transferido para a conta de Lucros a Distribuir (vide razões extraídos do SPED anexos ao presente Termo), e excluído na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme escriturado no LALUR/LACS, sob a denominação “Doações e Subvenções para investimento”:

Data	Cód.Conta	Conta	DIC	Valor	Histórico
31/12/2013	13191	INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO	D	15.810.061,02	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 4º TRIM 2013
31/12/2013	2013	LUCROS A DISTRIBUIR - 2013	C	15.810.061,02	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 4º TRIM 2013
31/03/2014	13191	INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO	D	2.970.909,97	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 1º TRIM 2014
31/03/2014	2014	LUCROS A DISTRIBUIR - 2014	C	2.970.909,97	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 1º TRIM 2014
31/06/2014	13191	INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO	D	2.308.625,79	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 2º TRIM 2014
31/06/2014	2014	LUCROS A DISTRIBUIR - 2014	C	2.308.625,79	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 2º TRIM 2014
31/09/2014	13191	INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO	D	2.340.313,10	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 3º TRIM 2014
31/09/2014	2014	LUCROS A DISTRIBUIR - 2014	C	2.340.313,10	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 3º TRIM 2014
31/12/2014	13191	INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO	D	3.306.922,30	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 4º TRIM 2014
31/12/2014	2014	LUCROS A DISTRIBUIR - 2014	C	3.306.922,30	VR TRANSFERIDO PARA ENCERRAMENTO DO 4º TRIM 2014

Segundo o artigo 18, inciso III e § 3º da Lei 11.941/09, para que seja permitida a exclusão no LALUR do valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento, deve ser mantida em conta de reserva de incentivos fiscais a parcela decorrente de tais doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício (Art. 18, III Lei 11.941/09). E caso no período o contribuinte apure prejuízo ou lucro líquido inferior à parcela da subvenção excluída nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei 11.941/09, a parcela não destinada à reserva de incentivos fiscais deverá ser destinada nos exercícios subsequentes (art. 18, § 3º da Lei 11.941/09).

Logo, a constituição da Reserva de Incentivos fiscais, bem como a não distribuição/restituição aos sócios/acionistas da parcela do lucro líquido decorrente das subvenções governamentais é pressuposto a não tributação de tais subvenções.

Segundo o artigo 18, inciso III e § 3º da Lei 11.941/09, segue abaixo demonstrado os valores de reserva de incentivos fiscais a ser constituída no presente caso, para que o contribuinte faça juízo à não tributação da subvenção recebida (vide demonstrativo desde o ano-calendário de 2010, para visualização do aproveitamento do saldo de reserva de incentivos fiscais a ser constituída em exercícios subsequentes):

Ano-calendário	Incentivos fiscais excluídos do Lucro Real	Lucro líquido apurado	Reserva de incentivos fiscais a ser constituída Cfe. Legislação vigente	Valor da reserva inc.fiscais a ser constituída em exercícios subsequentes
2010	12.359.025,75	25.848.207,65	12.359.025,75	0,00
2011	16.772.827,15	1.932.755,34	1.932.755,34	14.840.072,81
2012	15.808.699,46	23.457.146,46	23.457.146,46	7.191.625,81
2013	15.810.061,02	29.377.046,98	23.001.686,83	0,00
2014	10.926.771,16	15.014.262,81	10.926.771,16	0,00

Mas, não houve qualquer destinação do lucro líquido à Reserva de Incentivos fiscais no período em questão, que se manteve sem qualquer lançamento, como se vê nas Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido do contribuinte fiscalizado:

[...]

Vide a destinação dada ao lucro líquido apurado no período em questão:

Ano	Lucro líquido do exercício	Reserva Legal (conta 80973)	Reserva de lucros a distribuir (conta 80081)	Dividendos a pagar - contas: 8059, 105549 e 105532	Lucros distribuídos (lêtos a crédito de Devedores Diversos /Ativo Circulante)
2010	25.848.207,65	1.292.410,38	18.829.011,55	6.138.949,32	0,00
2011	1.932.755,34	96.637,77	2.656.905,51	459.029,41	0,00
2012	23.457.146,46	1.172.857,32	16.713.216,86	5.571.072,28	0,00
2013	29.377.046,98	1.468.852,35	5.096.468,88	22.811.589,87	11.842.403,91
2014	15.014.262,81	750.713,14	10.697.662,25	3.565.887,42	0,00

Ou seja, não houve destinação da parcela decorrente da subvenção de investimento para a conta de reserva de Incentivos Fiscais (conta 1301), que se manteve sem lançamentos no período em questão, ficando, assim, à disposição para distribuição.

Na verdade, após a destinação de 5% do lucro líquido do exercício à reserva legal, o mesmo foi destinado ao pagamento de dividendos (contas 8059, 105549 e 105532) e à reserva de lucros a distribuir (conta 80081), para posterior distribuição de dividendos obrigatórios.

Logo, no presente caso, a subvenção para investimento em questão (incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás) não foi creditada em conta de reserva de incentivos fiscais, ficando, portanto, passível de distribuição aos acionistas, o que de fato ocorreu, contrariando o disposto no Artigo 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 nos anos-calendário de 2013 e 2014, com fulcro no Artigo 18, inciso IV da referida Lei:

Ano	Créditos na Conta 13191 – Incentivos Fiscais SEFAZ GO	Crédito na conta 1301 – Incentivos Fiscais (Reserva)	Exclusão do Lucro Real (LALUR)	Exclusão da BC da CSLL (LALUR)
2013	15.810.061,02	0,00	15.810.061,02	15.810.061,02
2014	10.926.771,16	0,00	10.926.771,16	10.926.771,16

Ressalta-se que os anos-calendário de 2010 a 2012 foram objeto de procedimento fiscal anterior (MPF 0600100.2013.00081), que culminou com lançamento de ofício formalizado no Processo nº 10600.720.007/2015-21, tendo o contribuinte incluído o crédito tributário correspondente à presente infração no PRT (Programa de Regularização Tributária).

13. As razões que ensejaram a qualificação da multa estão pormenorizadas no item 3.4 do TVF, *in verbis*:

3.4. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS IRPJ E CSLL

As infrações apuradas no presente procedimento fiscal 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, abaixo transcrito:

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

I - ...

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Ressalta-se ainda que, além das estimativas mensais devidas sobre as infrações lançadas no presente procedimento fiscal, verificou-se ainda que os valores de estimativa mensal de IRPJ e CSLL apurados pelo contribuinte em Janeiro/2014, nos valores de R\$ 561.844,05 e R\$ 202.983,86 respectivamente (vide ECF do respectivo período, registros N620 e N660 abaixo transcritos), não foram declarados em DCTF e nem recolhidas, ensejando também multa isolada sobre tais valores não declarados/pagos.

[...]

Cabe ainda destacar que a Súmula CARF nº 105, a qual proíbe a concomitância de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, aplica-se aos lançamentos com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, ou seja, anteriormente à vigência da Lei 11.488/2007 que alterou o referido artigo, não se aplicando ao presente caso.

Vide julgado recente do CARF com o mesmo entendimento:

Acórdão nº 1402-002.451 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária

Sessão de 10 de abril de 2017

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.”

Já a Súmula CARF nº 104 trata da decadência da multa isolada :

“ Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN.”

(Súmula vinculante conforme Portaria MF nº 277/2018, DOU de 08/06/2018).

O artigo 173, I do CTN dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

14. Verifica-se que o presente processo possui evidente vinculação lógica com o lançamento que foi objeto do processo nº 10600.720.007/2015-21, concernente aos anos-calendário de 2010 a 2012, já julgado pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste Sodalício, abarcando os mesmos temas aqui tratados, tendo sido negado provimento ao recurso da empresa contribuinte nos pontos em questão, em acórdão assim ementado:

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 nº 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 nº 72 e precedente vinculante do STJ (Resp nº 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.

15. Do voto proferido pelo Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, destacam-se os seguintes trechos (acórdão 1201-002.686):

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. "

[...]

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 EREsp 276.142/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).

4. *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.*

5. *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.*

6. *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 comotal, uma vez que ferem seu próprio propósito de criação

Logo, tais sociedades em conta de participação foram criadas sem qualquer propósito negocial/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.

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 com 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 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 Invalidade 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 Jr5 assim se manifestou:

O novo Código altera o enquadramento da simulação. Não se trata, necessariamente, de um defeito (da vontade, maliciosa ou 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 (pessoas interpostas), compreende os atos simulados de forma subjéctiva. 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 objectiva, 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 objectivista 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 “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 adisponibilidade 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.

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

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, 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.

1.1 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 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 nºs 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.

Cumprido 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 inexistência. Portanto, a inexistência é a causa da sanção punitiva a incidir sobre o resultado danoso da própria inexistência 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 (inexistência), 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.

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

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.

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.

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.

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.

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.

16. Ressalte-se que, em relação à alegação de impossibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL cumulativamente com a multa de ofício, foi vencido o relator nos termos do voto divergente formulado pelo Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, redator designado, nos seguintes termos:

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 MENSAS. 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.

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.

17. Registre-se que as informações disponibilizadas nas páginas do Ministério da Fazenda e do CARF na internet dão conta que o processo acima já foi baixado do contencioso, sem que a mencionada decisão tenha sido reformada.

18. No PAF, as modalidades de vinculação processual são aquelas estatuídas pelo §1º do artigo 6º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, consistindo em processos conexos (inciso I), decorrentes (inciso II) ou reflexos (inciso III).

19. Sobre o exato espectro de abrangência desses institutos, o voto proferido pelo I. Conselheiro André Mendes de Moura por ocasião do julgamento do Recurso Especial fazendário no processo nº 10855.003044/2006-98 confere as seguintes lições:

Faço a distinção, **amparado no conceito empregado pelo RICARF**, valendo-se de exemplos.

Nos processos **reflexos**, há uma autuação fiscal principal, por exemplo, de IRPJ, acompanhada de reflexos de CSLL, PIS e Cofins, com base nos mesmos elementos de prova constituídos em um mesmo procedimento fiscal. No processo reflexo, a decisão do processo principal tem repercussão direta nos reflexos.

A vinculação por **decorrência** ocorre quando há obrigatoriamente um processo principal e demais processos acessórios, que tiveram origem a partir do processo principal. Tanto que se o julgamento do processo principal afastar a autuação, automaticamente os processos acessórios perdem o objeto. Por exemplo: (1) processo principal trata de exclusão do SIMPLES, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da exclusão da empresa do regime especial; (2) processo principal trata da suspensão ou perda de imunidade/isenção, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da suspensão/perda do benefício; (3) processo principal trata de autuação fiscal que altera o ajuste anual do imposto, alterando a apuração de saldo negativo, e o acessório de declaração de compensação que se utilizou de saldo negativo que, em razão da autuação fiscal, teve seu valor diminuído ou extinto.

Na decorrência, duas são as características principais: (1) não é prático (para não dizer que é impossível) fazer o julgamento do processo acessório antes do julgamento do processo principal e (2) o decidido no principal tem repercussão direta nos processos decorrentes. Qual a praticidade em julgar os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins se tais lançamentos tiveram origem em uma suspensão de imunidade ainda pendente de julgamento?

Na realidade, a vinculação por reflexão e decorrência tem muitas semelhanças, principalmente por disporem de um processo principal precisamente definido, e de processo(s) acessório(s) cujo julgamento tem uma estreita dependência com o principal.

Enfim, a **conexão** ocorre quando se tem um suporte fático X e um enquadramento legal Y que é idêntico, ou para vários sujeitos passivos (A, B, C, D, E ...), ou para o mesmo sujeito passivo em anos-calendário diferentes (AC1, AC2, AC3...). Naturalmente, são formalizados vários processos, mas as autuações fiscais (suporte fático e enquadramento legal) são as mesmas, diferenciando-se, em linhas gerais, o sujeito passivo e o ano-calendário.

Como exemplo, pode ser um auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, de uma mesma empresa, com os mesmos fatos e elementos de prova, formalizado em processos diferentes, cada qual para um ano-calendário (AC1, AC2, AC3 e AC4). Ou, o auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, mas lavrado em face de empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica e tiveram uma interpretação idêntica da legislação tributária, ou seja, processos com sujeitos passivos A, B, C, D e E. Ainda, processo de reconhecimento de direito creditório que se utilizou do crédito X para compensar débitos D1, D2, D3, D4 e D5, cada qual em um processo diferente.

O que se observa nos processos por conexão é que **não há um processo que pode ser classificado como o principal**. O julgamento pode ser dar em qualquer um dos processos. Pode ser julgado o processo AC3, sem prejuízo nenhum para os demais. Ou o processo contra o sujeito passivo D, ou o processo tratando da compensação do débito D2. Na realidade, os processos por conexão são aqueles que podem ser reunidos para julgamento em lotes, ou na sistemática dos *repetitivos*. Pode-se escolher **qualquer um** dos processos para julgamento, e aplicar a decisão para os demais. Tal procedimento, obviamente, não pode ser adotado para os reflexos ou decorrentes, tendo em vista a existência de um processo principal.

(CSRF, 1ª Turma, j. 04.04.2017, Acórdão nº 9101-002.755)

20. Por via de consequência, ressalvado o entendimento deste Relator de que o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, do mesmo ano, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da Súmula Carf nº 105 e, assim, ser injurídica a cumulação de multa de ofício e multa isolada, mas tendo em vista aqui se tratar de processo que veicula exigência de créditos tributários fundamentados em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos albergados pelo processo nº 10600.720.007/2015-21, resta clara a relação de vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja aqui replicada, em

prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir para o fim de se negar provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes pontos:

- não reconhecimento da ocorrência de decadência ;
- mantida a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em virtude da inclusão das receitas das SCPs;
- mantida a exigência de IRPJ e CSLL sobre os valores dos incentivos fiscais indevidamente excluídos do Lucro Real;
- afastado o agravamento da multa de ofício, para mantê-la em 75%; e
- mantida a multa isolada.

21.Além das matérias acima mencionadas, o Recurso Voluntário inclui outros tópicos não abrangidos pelo v. acórdão proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento que demandam apreciação nos presentes autos. São eles:

- exclusão da tributação do PIS e da COFINS não cumulativos das receitas decorrentes da SCP Cobrança, por se tratarem de receitas de natureza financeira submetidas à alíquota 0 (zero); e
- responsabilidade solidária imputada ao segundo Recorrente.

PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE AS RECEITAS ORIUNDAS DA SCP COBRANÇA

22.Nesta rubrica, sustentam os Recorrentes que a Fiscalização, na medida em que desconsiderou a criação das SCP's, acabou por incluir as respectivas receitas na apuração dos tributos lançados, abrangendo a apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

23.Todavia, segundo os Recorrentes, *“a Fiscalização desconsiderou o fato de que as receitas auferidas na SCP Cobrança **possuem natureza financeira**. Frise-se que o objetivo da referida sociedade é senão tratar da cobrança de valores devidos à primeira Impugnante, sendo sua ‘receita operacional’ relativa aos juros decorrentes da inadimplência dos clientes da sócia ostensiva”, e que, “por força do Decreto 5.442/2005 vigente à época dos fatos geradores, as receitas financeiras estavam submetidas à alíquota 0 (zero) do PIS e da COFINS não-cumulativa”.*

24.Com efeito, o artigo 1º do Decreto nº 5.442, de 2005, que vigorou até 30.06.2015, quando foi revogado pelo Decreto nº 8.426, de 2015, ostentava a seguinte redação:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

25. Sobre o ponto em exame, o TVF de fls. 66/122 é claro ao expor que as receitas da SCP Cobrança foram tratadas como vinculadas à atividade principal da Recorrente (sócia ostensiva), em razão da absoluta falta de comprovação a respeito da sua alegada natureza financeira. Confira-se:

Quanto à SCP Cobrança, a empresa fiscalizada não comprovou as receitas operacionais escrituradas, alegando tratar-se de receita financeira, decorrente de juros ativos da carteira própria, sem apresentar qualquer documentação comprobatória de suas alegações, apesar de reintimada por três vezes a fazê-lo (item 1.2 do Termo de Reintimação Fiscal nº 001, lavrado em 09/10/2018; item 4 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 19/10/2018 e item 3 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 30/10/2018).

Logo, as receitas escrituradas pelas SCPS estão vinculadas à atividade principal do sócio ostensivo (revenda de bens/produtos no comércio varejista), uma vez que a venda de seguros/garantias e a gestão de recebíveis só existem em função da venda de produtos pela Eletrosom.

26. Vale dizer, apesar de intimada e reintimada a prestar informações e comprovações relativas às receitas da SCP Cobrança (fls. 827/828, 867/868 e 878/880), a Autuada limitou-se a alegar *que “a origem da receita financeira mensal é decorrente de participação nos juros recebidos de instituições financeira (sic) sobre financiamentos a clientes, de divisão de resultados auferidos na venda de seguros e de rendimentos de aplicações financeiras”* (fls. 866), sem, contudo, produzir qualquer prova a respeito.

27. Ademais, como bem alertou a r. decisão recorrida (item 95), *“As afirmações constantes do aditivo da impugnação, que supostamente estariam sendo confirmadas pelos cupons fiscais e relatórios gerenciais anexados às folhas 1.651 a 1.660, estes estampando a mensagem - não é documento fiscal - e não trazendo qualquer referência a recebimento de juros ou outra receita financeira, não fazem prova cabal do alegado”*.

28. Dessa maneira, à mingua de comprovação da existência de receitas financeiras sujeitas à alíquota zero na forma prescrita pelo Decreto nº 5.442, de 2005, não merece reparos a r. decisão recorrida.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA A NATAL ACIR ROSA

29. Quanto à responsabilização solidária imputada a NATAL ACIR ROSA, os Recorrentes apresentam os argumentos assim sintetizados:

- não há razões jurídicas para a desconsideração das SCPs constituídas pela primeira Recorrente na qualidade de sócia ostensiva, já que não houve qualquer infração à Lei 10.406/02 (que regulamenta as SCPs). Além disso, foi demonstrado que a primeira Recorrente não foi contra o objetivo principal da norma inserta no artigo 18 da lei n. 11.941/2009;
- a fiscalização, apesar de apontar que as condutas do Sr. Natal Acir Rosa se enquadrariam nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, em momento algum

demonstrou de forma clara a individualização e o enquadramento das condutas do segundo Recorrente a esta norma. Muito pelo contrário: o Auto de Infração limita-se a tão somente reproduzir o texto dos artigos da referida Lei no tópico específico da responsabilidade solidária;

- os artigos 71 a 73 descrevem as condutas de sonegação, fraude e conluio, respectivamente. O Auto de Infração sequer especificou qual dessas três condutas teria sido cometida pelo segundo Recorrente, restringindo-se à citação dos dispositivos legais tido como violados, de forma genérica e abstrata;
- não houve a adequada demonstração, pela fiscalização, da subsunção das ações do Diretor à norma tida como infringida, de modo independente da conduta da própria pessoa jurídica;
- dessa forma, não há como prosperar a alegada infração à Lei 4.502/64 que ensejaria a responsabilidade solidária do Sr. Natal Acir Rosa, por ausência de comprovação no Auto de Infração e por falta da indicação precisa e individualizada da conduta ilegal imputada, o que inclusive enseja o cerceamento do direito de ampla defesa do segundo Recorrente. Esses pontos deixaram de ser observados na decisão da DRJ;
- os atos apontados pelo Auto de Infração se confundem com os atos da pessoa jurídica, não podendo ser fiscalmente ser imputados ao seu representante legal por mera presunção;
- cumpre destacar o teor da Súmula nº 430/STJ, cuja previsão é de que “*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”;
- para a responsabilização pessoal do diretor da pessoa jurídica pelo crédito tributário, é imprescindível que este tenha agido de maneira independente e dolosa (por exemplo em casos de subfaturamento, falsificação de documentos, omissão de informações, etc), o que não ocorreu no caso concreto;
- cita precedentes do CARF;
- ainda que se considere que houve infração à lei pelo segundo Recorrente, o que foi amplamente combatido anteriormente, em momento algum o Auto de Infração e o acórdão da DRJ demonstraram que o segundo Recorrente teria agido de forma dolosa;
- todos os documentos que suportaram a presente autuação foram entregues à Fiscalização, em resposta às solicitações fiscais, sendo que em relação a nenhum desses documentos houve alegação de falsificação, o que comprova que os Recorrentes sempre agiram na intenção de colaborar e cooperar com o Fisco, afastando qualquer possível alegação de dolo em suas condutas;
- para que haja dolo, é necessário que se tenha agido com a intenção de fraudar, por meio de condutas tais como: a utilização de pessoa interposta (“laranjas”), a prestação de informações falsas ao fisco, a entrega de documentos inidôneos ao Fisco e a ocultação dos atos praticados. Veja-se que não é este o caso do segundo Recorrente, que sempre agiu de forma escondeita para com o Fisco, entregando todos os documentos em sua posse quando solicitados, que inclusive compõem o auto de infração ora impugnado;

- ainda que se considere que houve infração à lei tributária pelo primeiro Recorrente, o que se admite apenas a título de debate, não há como se atribuir a responsabilidade pessoal ao segundo Recorrente por tributo devido (se for) pela pessoa jurídica; e
- o acima exposto também se aplica à atribuição de responsabilidade tributária no tema da subvenção para investimento, valendo destacar que se mostra tecnicamente incorreto o enquadramento com base no art. 124, I, do CTN (interesse comum no fato gerador), pois, no caso, envolvendo pessoas jurídicas e seus sócios, por questão de lógica, quaisquer economias tributárias obtidas por aquela beneficiarão estes, além do que o “interesse comum” tratado no referido dispositivo se refere à efetivação conjunta do fato gerador do tributo por mais de uma pessoa, sendo que o caso em tela envolve tributos que, se devidos forem, somente poderão ser atribuídos à pessoa jurídica (ou seja, tratar-se-ia de interesse meramente econômico, e não jurídico).

30.A seu turno, o Termo de Verificação Fiscal assim descreve os motivos da imputação de responsabilidade solidária:

4 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Transcrevemos os artigos 124,I e 135,III do Código Tributário Nacional :

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – (...)

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

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

(...)

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

Nos termos dos dispositivos legais acima citados , restou caracterizada a responsabilidade solidária do Sr. Natal Acir Rosa no presente crédito tributário.

O Sr. Natal Acir Rosa sempre possuiu poder de decisão sobre o contribuinte fiscalizado, ocupando cargo na administração desta:

- até Dezembro/99, quando a referida empresa era uma sociedade limitada, o mesmo era sócio- administrador desta;

- em Janeiro/2010, com a transformação da empresa em sociedade anônima, o mesmo tornou- se Diretor-Presidente;

- em Julho/2010, com a abertura do capital da empresa, assumiu também o cargo de Presidente do Conselho de Administração.

O mesmo consta como responsável pela empresa no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.

O mesmo, inclusive, assina os contratos de constituição das sociedades em conta de participação não só como representante da Eletrosom, como também na figura de sócio participante das referidas sociedades, o que prova sua participação e responsabilidade na criação e manutenção das referidas sociedades.

O mesmo assina também a escrituração contábil digital do período fiscalizado.

No tópico 3.1.2 – Vícios encontrados na constituição das SCPS, demonstramos que as mesmas foram criadas artificialmente, com infração aos artigos 991 e 993, parágrafo único da Lei 10.406/2002, infrações estas que as desconfiguram completamente do modelo jurídico vigente, além da ausência de propósito negocial que não a economia tributária.

Logo, os atos de criação das referidas SCPS e sua manutenção no período fiscalizado não possuíram substância econômica, mas sim, foram feitos artificialmente, apenas documentalmente, com a finalidade de possibilitar, única e exclusivamente, a redução do montante devido de tributos federais. Além de infração à Lei 10.406/2002 (que regulamenta as sociedades em conta de participação), as referidas condutas subsumem-se ao que dispõem os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos art. 71 e 72.”

Desta forma, conforme disposto no art. 135, III do CTN, fica caracterizada a responsabilidade solidária do Sr. Natal Acir Rosa, na qualidade de diretor da Eletrosom e partícipe na criação e manutenção das sociedades em conta de participação, no crédito tributário oriundo do uso abusivo das mesmas.

Uma vez que tal conduta gerou o incremento do lucro líquido da Eletrosom via redução de tributos federais, e, conseqüentemente, o incremento dos dividendos obrigatórios a distribuir, restou também caracterizado o interesse comum do Sr. Natal Acir Rosa, na qualidade de acionista majoritário da empresa: sua decisão em adotar o referido planejamento tributário abusivo implicou em aumento do lucro líquido da empresa e, conseqüentemente, dos lucros/dividendos a distribuir à sua própria pessoa. Assim, restou também caracterizada sua responsabilidade tributária nos termos do Art. 124, I do CTN.

Com relação à segunda infração (exclusão indevida do lucro real das subvenções para investimento) fica caracterizada a responsabilidade solidária nos termos do art. 135, III do CTN, porque o Sr. Natal Acir Rosa, na qualidade de diretor da Eletrosom, descumpriu os requisitos do art. 18 da Lei 11.941/09, ignorando a determinação legal de que a parcela do lucro líquido decorrente de tais subvenções deve ser transferida à de Reserva de Incentivos Fiscais, não podendo a mesma ser objeto de distribuição aos acionistas.

Nos termos do art. 124, I do CTN restou também caracterizado o interesse comum do Sr. Natal Acir Rosa na referida infração, uma vez que a não destinação da parcela do lucro líquido decorrente de tais subvenções à conta de Reserva de Incentivos Fiscais acarretou incremento dos lucros/dividendos a distribuir à sua própria pessoa.

O mesmo, na qualidade de responsável solidário será devidamente cientificado do presente termo e seus demonstrativos anexos, e dos Autos de Infração lavrados.

31. Pois bem, a avaliação da responsabilidade solidária do Segundo Recorrente demanda o exame da sua imputação em relação a cada uma das infrações que constituem o objeto da autuação.

32. Conforme visto anteriormente, a infração relativa a “RESULTADOS TRIBUTADOS INDEVIDAMENTE PELO LUCRO PRESUMIDO”, inerente à criação de sociedades em conta de participação com a finalidade de distribuir o faturamento entre as empresas de modo a assegurar a tributação pelo regime do Lucro Presumido, foi claramente configurada.

33. Neste aspecto, as condutas praticadas por NATAL ACIR ROSA revelam-se inegavelmente associadas à prática da infração, atraindo a aplicação do inciso III do artigo 135 do CTN, na exata medida em que teve participação decisiva na simulação ao assinar os contratos de constituição das viciadas sociedades em conta de participação, não apenas como representante da Recorrente, mas também como seu sócio participante, patenteando-se a individualização da sua atuação e, mais ainda, o interesse comum a que alude o inciso I do artigo 124 do CTN, que se configura quando a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal possa, se vilipendiada, gerar resultados ou consequências benéficas para os envolvidos, independentemente do papel que desempenhem na operação.

34. Já no que concerne às infrações de RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (omissão de receitas de vendas e serviços) e EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (exclusão indevida do lucro real das subvenções para investimento), não se vislumbram nos autos elementos aptos a suportar a imputação da responsabilidade tributária ao Segundo Recorrente.

35. De fato, dentre os motivos declinados no TVF e reproduzidos nos autos de infração no tópico “DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS”, não há indicação de qualquer conduta lesiva praticada pelo responsabilizado que possa ser correlacionada diretamente com aquelas infrações. Especificamente quanto à contabilização da subvenção para investimento ter sido feita em desacordo com o artigo 18 da Lei nº 11.941, de 2009, muito embora possa acarretar a necessidade do oferecimento à tributação dos respectivos valores, ela não é ilegal.

36. Ademais, em relação à acusação de RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (omissão de receitas de vendas e serviços), apesar de não haver qualquer oposição dos Recorrentes, além da alegação de decadência que tornou litigioso o crédito tributário, não há sequer sua menção no capítulo referente à atribuição da responsabilidade ao Segundo Recorrente.

37. Portanto, na falta de apontamento de condutas concretas que indiquem a efetiva participação nessas infrações, não se implementam os requisitos de aplicação do artigo 135, III ou tão pouco do artigo 124, I, ambos do CTN, que tem por pressuposto o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, é necessário que as pessoas envolvidas sejam partícipes na situação vinculada ao fato jurídico tributário que a lei elegera como hipótese de incidência do tributo.

38. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do Parecer Normativo Cosit nº 04, de 2018:

(...)

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem

comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

(...)

39.No caso dos autos, não foi apontada nenhuma ação do responsabilizado relacionada com os fatos geradores que constituem o objeto das acusações de RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (omissão de receitas de vendas e serviços) e EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (exclusão indevida do lucro real das subvenções para investimento), inviabilizando a sua responsabilização, principalmente à luz da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, que soa:

Súmula STJ 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

DISPOSITIVO

40.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para i)afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,50% para 75%; ii)excluir a responsabilidade solidária atribuída a NATAL ACIR ROSA em relação às infrações “receitas não contabilizadas” (omissão de receitas de vendas e serviços) e “exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real” (exclusão indevida do lucro real das subvenções para investimento); iii)manter a responsabilização imputada ao referido solidário com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN, em relação à infração “resultados tributados indevidamente pelo lucro presumido”; e iv)manter integralmente os lançamentos, com a multa de ofício reduzida para 75% e os juros de mora pela taxa Selic.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca