



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10600.720090/2016-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.754 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ELETROZEMA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

SIMULAÇÃO. MAIS DE UMA EMPRESA. MESMA ÁREA DE ATUAÇÃO.

Caracteriza simulação a instalação de diversas empresas na mesma área geográfica e de atuação, com o objetivo único de subtrair o pagamento de tributos. A comprovação de tal fato autoriza o Fisco a alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Correta a qualificação da multa de ofício quando demonstrado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, visando sonegação fiscal.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, reduzindo, entretanto, de ofício, a multa qualificada ao patamar de 100%, haja vista o disposto no art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023. Por voto de qualidade, manter a multa isolada incidente sobre o pagamento a menor de estimativas. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que davam provimento ao recurso no ponto.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos** – Presidente em Exercício e Redator ad-hoc.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves.

## RELATÓRIO

Em razão da aposentadoria do então Presidente do colegiado, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, relator do presente acórdão, eu, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, atual Presidente do colegiado, formalizo a decisão, na qualidade redator ad-hoc, observando o voto do relator apresentado em sessão e a respectiva decisão da turma.

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 2 a 58, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 32.528.185,47, assim discriminado:

	Tributo	Juros	Multa Prop.	Multa Isolada	Total
<b>IRPJ</b>	5.730.415,32	2.749.598,29	8.595.622,96	2.004.020,62	19.079.657,19
<b>CSLL</b>	2.009.556,24	963.805,45	3.014.334,35	795.108,85	6.782.804,89
<b>PIS</b>	411.155,42	205.326,57	616.733,08		1.233.215,07
<b>Cofins</b>	1.814.368,36	896.587,46	2.721.552,50		5.432.508,32
					<b>32.528.185,47</b>

A “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração de IRPJ, a fls. 3 e 4, imputa à interessada as seguintes infrações: i. obrigada a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, a contribuinte utilizou-se de planejamento tributário abusivo conhecido como fragmentação de empresa, para tributar parte de sua receita pelo Lucro Presumido, inclusive com uso de Sociedade em Conta de Participação eivada de vícios em sua constituição, sem qualquer propósito negocial; ii. Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

Os procedimentos realizados no curso da ação fiscal e as conclusões que dela decorreram foram descritos no Relatório Fiscal de fls. 453 a 463, a seguir sintetizado.

Relatam os autores do feito que ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA., CNPJ 16.909.871/0001-62, e a fiscalizada pertencem ao mesmo grupo econômico, sendo ainda sócias na Sociedade em Conta de Participação SCP ZEMA, constituída em 29/11/2010. Contam que o patrimônio especial da SCP, de R\$ 15.000,00, é distribuído entre a Zema Consultoria Empresarial Ltda, sócia ostensiva com 5% de participação, e a Eletrozema Ltda. (atual Eletrozema S/A), sócia participante com 95%, e que seu objeto social é a prestação de serviços de assessoria e consultoria na concessão de financiamentos a consumidores e terceiros em operações de financiamento de bens de consumo. Revelam que o contrato dispõe que a administração da SCP caberá à sócia ostensiva, no entanto, nos termos da cláusula 3.2, a sócia participante obriga-se a prestar assistência à sócia ostensiva na realização do objeto da SCP e a praticar atos delegados pela sócia ostensiva, dentre outras obrigações:

Na sequência, apresentam o quadro societário da fiscalizada, para dizer que seus administradores, Romero Zema (até 05/03/2012), Romeu Zema Neto e Ricardo Zema, são sócios indiretos da Eletrozema, uma vez que são sócios diretos de Ricardo Zema Participações Ltda e indiretos de Dalva Santos Zema Partic. Ltda., na qual Ricardo Zema Participações Ltda. detêm 75% de participação. Relacionam também os sócios da Zema Consultoria, vigente no período fiscalizado, Ricardo Zema Participações Ltda. (68,48%); Dalva Santos Zema Participações Ltda. (29,19%) e Regina Zema Silva Participações Ltda (2,33%), e ressaltam que a empresa não possui filiais.

Com fundamento na legislação que rege as Sociedades em Conta de Participação (SCP), apontam os vícios que entendem descaracterizar a SCP ZEMA como uma verdadeira SCP.

O primeiro deles, a atuação da sócia participante, a Eletrozema, na realização do objeto social da SCP, com infração aos artigos 991 e 993, parágrafo único, da Lei 10.406/2002, Código Civil.

Aduzem também que os polos contratuais não são perfeitamente definidos, havendo coincidência entre as figuras dos sócios ostensivo e participante, argumentando que:

*Os sócios ostensivo e participante são empresas interligadas: pertencem ao mesmo grupo econômico, tendo em comum os mesmos sócios, inclusive quanto à participação de cada um deles no capital social das referidas empresas.*

*Os sócios ostensivo e participante tinham ainda em comum à época das infrações apuradas: mesmo administrador (Ricardo Zema), mesmo endereço e telefone.*

*Sendo assim, o sócio ostensivo e o sócio participante confundem-se perante terceiros na figura do Sr. Ricardo Zema - administrador e sócio indireto de ambas as sociedades (Eletrozema e Zema Consultoria Empresarial).*

Asseveram que a atividade da SCP é desenvolvida pela Eletrozema, descrevendo os seguintes fatos:

*Conforme escrituração e notas fiscais apresentadas em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal lavrado em 18/07/2016, verificou-se que o único cliente da SCP Zema e da Zema Consultoria no período em questão foi o Banco Intermedium.*

*Intimada a apresentar o(s) contrato(s) de prestação de serviços firmados com o referido Banco (item 4 do Termo de Diligência Fiscal nº 002), foi apresentado um contrato datado de 04/04/2007, em que Zema Consultoria atua como correspondente da referida instituição financeira.*

*Em atendimento ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 003, a Eletrozema apresentou os contratos de prestação de serviços firmados com Banco Intermedium datados de 21/11/2005 e 05/05/2011, em que a mesma também atua como correspondente daquele, bem como as notas fiscais emitidas em 2011 e 2012 tendo o referido banco como tomador dos serviços, no montante de R\$ 1.383.680,46 e R\$ 1.489.821,04, respectivamente, escrituradas nas contas 4.1.2.02.014 – Serviços Prestados (2011) e 3.1.3.03.099 - Outros comissionamentos (2012), do grupo “Outras receitas operacionais”.*

*Como se vê, a Eletrozema já atua como correspondente do Banco Intermedium antes mesmo da criação da SCP Zema, conforme contrato de prestação de serviços datado de 21/11/2005.*

*Logo, o sócio participante - Eletrozema prestou serviços ao Banco Intermedium, nos anos calendário de 2011 e 2012, não só em nome da SCP Zema (cláusula 3.2 do contrato de constituição da SCP Zema), como também em nome próprio, o que o afasta completamente da figura de mero investidor, contrariando a legislação vigente.*

*Ressalta-se que a Eletrozema também presta serviços a outras instituições financeiras e seguradoras, o que comprova a sua expertise no ramo.*

Consideram inexistir finalidade econômica e propósito negocial na criação da SCP, com base nas seguintes verificações:

*(...) o aporte feito pelo sócio participante na constituição da SCP Zema foi de apenas R\$ 14.250,00, representando 95% do patrimônio especial da SCP (R\$ 15.000,00), aporte este reduzido para R\$ 6.750,00 em 02/01/2013, conforme 1º aditivo contratual da SCP Zema.*

*Ressalta-se ainda que o sócio participante (Eletrozema) não figura na sociedade como um mero investidor, pois além de realizar o objeto social da SCP em nome próprio, também o realiza em nome da SCP, afrontando a legislação vigente que determina que o exercício do objeto social da SCP é exclusivo do sócio ostensivo.*

*Logo, os ínfimos valores investidos na SCP ZEMA, tanto pelo sócio participante quanto pelo sócio ostensivo, bem como a participação do sócio participante - Eletrozema na realização do objeto social da SCP, desvinculando-se da figura de mero investidor, com toda a certeza caracterizam total incompatibilidade entre a causa típica de uma SCP e o fim prático pretendido pelas partes.*

Questionam a ausência de capacidade operacional da sócia ostensiva e da SCP, que, “com um patrimônio especial de R\$ 15.000,00, (...) não dispõe de capital suficiente para efetivamente realizar as atividades condizentes à receita escriturada”, afirmando que:

*Conforme sua escrituração apresentada em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal, no período em questão não houve qualquer lançamento em conta de fornecedores, bem como em despesas administrativas, se limitando os custos/despesas da SCP em: impostos, taxas e contribuições a recolher, obrigações trabalhistas, receitas antecipadas e provisões; despesas estas correspondentes a aproximadamente 17% de sua receita operacional líquida, o que lhe rendeu uma espetacular margem de lucro, distribuída em quase sua integralidade (95%) à Eletrozema.*

Acrescentam que “na escrituração da sócia ostensiva Zema Consultoria Empresarial Ltda também não foram contabilizadas despesas administrativas com água, energia, aluguel e honorários contábeis” e que “as despesas administrativas correspondentes às receitas escrituradas pela Zema Consultoria Empresarial (Jan e Fev/2011) e pela SCP Zema (Mar/2011 a Dez/2012) foram escrituradas e custeadas integralmente pela Eletrozema”. Observam, com base nas GFIPs de 2011 e 2012, que a Zema Consultoria Empresarial Ltda. “manteve um número baixo de funcionários no período em questão, iniciando 2011 com 5 funcionários, reduzidos para 3 em 2012, embora nesse ano seu faturamento tenha aumentado 42,8% em relação ao ano anterior”.

Relatam que, intimada, a Zema Consultoria Empresarial apresentou as folhas de pagamento mensais e informou que as folhas relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 2011 estavam registradas em sua contabilidade, enquanto as demais na SCP Zema. Inferem que tal fato se justifica “porque a Zema Consultoria transferiu toda a sua atividade operacional para a SCP ZEMA a partir de março de 2011”, apresentando o seguinte demonstrativo:

Período	Faturamento Zema Consultoria	Faturamento SCP Zema
2010	R\$ 10.574.354,97	R\$ 0,00
Jan a Fev/2011	R\$ 2.895.280,11	R\$ 0,00
Mar a Dez/2011	R\$ 0,00	R\$ 17.702.221,96
2012	R\$ 0,00	R\$ 25.521.342,37

Informam que, “dado o pequeno número de funcionários registrados no período fiscalizado, bem como a ausência de pagamentos significativos referentes à remuneração de serviços prestados por terceiros, tanto na escrituração da SCP Zema quanto na da Zema Consultoria”, intimaram a empresa a identificar como e por quem foram executados os serviços por elas prestados, obtendo como resposta que “os serviços, em suas diversas etapas, são prestados conjuntamente por todos os funcionários”.

Contrapõem a tal informação os seguintes fatos:

*Constatou-se, no entanto, a existência de empregados da Eletrozema desenvolvendo atividades em nome da Zema Consultoria Empresarial, o que atesta que os atos praticados em nome de Zema Consultoria Empresarial e da SCP Zema foram “de fato” praticados pela Eletrozema.*

*As responsáveis pelos preenchimentos das DIPJ 2012 e 2013, DIRF 2011 e 2012, da Zema Consultoria Empresarial têm vínculo empregatício com a Eletrozema. A contadora da Zema Consultoria Empresarial Ltda. mantém vínculo empregatício com a Eletrozema desde 1987. Intimada a Zema Consultoria Empresarial Ltda a identificar um representante/preposto da empresa para acompanhamento e atendimento das solicitações do procedimento fiscal instaurado em seu nome, a mesma informou em atendimento ao item 1 do Termo de Diligência Fiscal lavrado em 18/07/2016 que será representada pela Sra. Michelle Andrade dos Reis Santos – CPF: 048.365.676-37. Esta é funcionária da Eletrozema. Verificou-se ainda, nos documentos apresentados em atendimento aos itens 5 e 6.2 do Termo de Diligência Fiscal, documentos contábeis da Zema Consultoria e SCP Zema conferidos por funcionários da Eletrozema, conforme carimbos e rubricas apostos nos referidos documentos.*

*Conforme procurações apresentadas pelo Cartório do 1º Ofício de Notas de Araxá, em atendimento ao Ofício no 117/2016/DRF/UBE/MG – SAFIS, de 21/09/2016, foram identificados a partir de 2011 os seguintes procuradores de Zema Consultoria Empresarial, todos com vínculo empregatício ou cargo de direção na Eletrozema, dos quais Romeu Zema Neto e João Bosco de Oliveira ocupam o cargo de presidente e diretor da Eletrozema, respectivamente.*

Em tópico intitulado “Inexistência Fática da Empresa Zema Consultoria Empresarial Ltda.”, descrevem os fatos observados em diligência realizada na Av. José Ananias de Aguiar, 5005, em Araxá/MG, domicílio tributário da Eletrozema e Zema Consultoria Empresarial Ltda:

- Não identificada visualmente a empresa Zema Consultoria Empresarial Ltda, cujo CNPJ consta ocupar a sala 03 do referido imóvel, indagamos sobre sua localização à nossa acompanhante, que nos levou até a sala identificada “Soluções Econômicas”.*
- A sala, de aproximadamente 70 metros quadrados, é ocupada por vinte estações de trabalho (mesa, cadeira, computador).*
- Entrevistamos três funcionários que ali se encontravam, uma registrada pela Eletrozema, e os demais registrados pela Zema Consultoria Empresarial Ltda (vide Termos de Declaração lavrados).*
- Segundo informações prestadas pelos funcionários entrevistados, o departamento “Soluções Econômicas” cuida da intermediação de empréstimos pessoais e consignados concedidos a clientes da Eletrozema junto aos Bancos parceiros(atualmente Banco Intermedium, Bradesco, Losango e Financeira Estrela Mineira): a operação de empréstimo inicia-se nas lojas de venda Eletrozema, junto a clientes desta. O consultor de crédito pessoal (registrado na Zema Consultoria, mas lotado em uma loja Eletrozema) submete a proposta de empréstimo no sistema. Se aprovada, o consultor de crédito pessoal formaliza a operação, colhendo assinatura do cliente no contrato. Os contratos aprovados são enviados para o Setor “Soluções Econômicas”, localizado no CDA da Eletrozema, onde é feita*

*a conferência dos referidos contratos, o controle dos pagamentos e recebimentos junto aos bancos parceiros e o auxílio às filiais quanto ao preenchimento de formulários, acesso ao sistema informatizado, pagamentos inconsistentes, etc.*

*· A coordenadora de soluções econômicas, Patrícia Gabriele Cortes Silva Mota, acrescentou que:*

*- a receita dos empréstimos pessoais é escriturada pela Zema Consultoria, enquanto que a receita dos créditos consignados é escriturada pela Eletrozema;*

*- o setor desenvolve outras atividades relacionadas aos demais serviços financeiros: garantia, seguro, recarga de celular;*

*- acompanha a equipe de 16 (dezesseis) pessoas, e seu superior imediato é Bruno William Ferreira, ocupando o cargo de gerente, ausente no momento por motivo de viagem;*

*- que a área “Soluções Econômicas” está subordinada ao Diretor de Serviços Wagner Bueno de Paula, funcionário da Eletrozema;*

*- a Zema Consultoria está instalada em uma sala dentro do CDA da Eletrozema, identificado como “Soluções Econômicas”, não possuindo nenhuma filial ou estrutura fora do CDA;*

*- todo o mobiliário do setor pertence à Eletrozema;*

*- o setor utiliza ramais telefônicos da Eletrozema.*

Por tais elementos, sustentam que a Zema Consultoria Empresarial Ltda. inexistente de fato e é, “na verdade, apenas um setor/departamento da Eletrozema S/A”, concluindo que:

*estamos diante de um planejamento tributário abusivo de fragmentação de empresas: inicialmente, transferiu-se (apenas no papel) parte das receitas operacionais de prestação de serviços da Eletrozema para uma empresa do grupo tributada pelo lucro presumido – Zema Consultoria Empresarial Ltda, mantendo-se as despesas incorridas na consecução das receitas escrituradas pela Zema Consultoria Empresarial na Eletrozema.*

*Não possuindo a Eletrozema participação direta nos resultados da referida empresa, criou-se então a SCP Zema, com 95% de participação da Eletrozema, para que o retorno da economia tributária chegasse diretamente à empresa fiscalizada, mediante resultado de equivalência patrimonial e distribuição de lucros.*

*No entanto, criou-se uma sociedade em conta de participação eivada de vícios formais que a desqualificam como tal e ferem seu próprio propósito de criação, face ao insignificante valor investido na mesma, bem como a realização de seu objeto pelo próprio contribuinte fiscalizado, dada a ausência de estrutura operacional tanto da SCP como de sua sócia ostensiva – Zema Consultoria Empresarial Ltda.*

*Logo, a SCP Zema foi criada sem qualquer propósito negocial/finalidade econômica que não a economia de tributos.*

Defendem que “a inexistência de propósito negocial na constituição da SCP Zema, dado o insignificante aporte de capital do sócio participante, bem como a incompatibilidade com a legislação de regência (atuação do sócio participante nos

*negócios da SCP, ausência de estrutura operacional desta e da sócia ostensiva, atividade da SCP é comum à atividade da sócia participante), inviabilizam a licitude da referida SCP”.*

Buscando esclarecer a apuração dos tributos, escrevem ter procedido à “recomposição dos resultados na Eletrozema, retornando a esta os resultados operacionais da Zema Consultoria e SCP Zema” e deduzindo “os tributos declarados/pagos pelo Lucro Presumido”. Observam ainda que:

*Segundo a legislação vigente (artigo 25 da Lei 9.430/96), o Lucro Presumido tem por base de cálculo a aplicação de um percentual de presunção sobre a receita bruta (excluídas as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos, constantes na nota fiscal/fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos; e o IPI s/ vendas e ICMS substituição tributária – Lei 8.541/92, artigo 14, § 4º), acrescido da totalidade das receitas de ganho de capital e demais receitas, aí incluídas as receitas financeiras, e excluídas as reversões de saldo de provisões anteriormente constituídas; as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e os lucros e dividendos de participações societárias.*

*Logo, não tem qualquer respaldo legal a prática de reduzir mensalmente a receita financeira da Zema Consultoria Empresarial Ltda mediante transferência do saldo da conta 31110004 – Descontos concedidos (despesa financeira), posto que a lei não permite deduzir no Lucro Presumido descontos condicionais concedidos, restando caracterizado, portanto, mero artifício contábil para reduzir receita tributável.*

Justificam a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos:

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

*Logo, comprovada a ausência de estrutura operacional da Zema Consultoria para cumprimento do contrato de Prestação de Serviços firmado com o Banco Intermedium, bem como o artificialismo na criação da SCP Zema, estando presentes, portanto, o dolo e a fraude, efetuamos o lançamento da presente infração com imposição da multa de ofício qualificada (150%), Ressalta-se que além da fragmentação ilícita de receitas/atividades da Eletrozema, esta ainda efetuou lançamentos contábeis nas empresas tributadas pelo Lucro Presumido (Zema Consultoria e SCP ZEMA) que reduziram indevidamente sua receita financeira (receita esta tributável integralmente – sem percentual de presunção), mediante o seguinte lançamento contábil:*

*Débito – conta 41201005 – Juros de clientes (receita financeira)*

*Crédito – conta 31110004 – Descontos concedidos (despesa financeira)*

*Histórico: Transferência*

Por fim, tecem as seguintes considerações sobre eventual alegação de decadência do PIS e da Cofins:

*Comprovada a ocorrência de dolo/fraude/simulação na transferência de parte da receita de prestação de serviços da Eletrozema para a Zema Consultoria Empresarial Ltda e SCP Zema, aplica-se o disposto no artigo 173, I do CTN(Código Tributário Nacional) aos lançamentos por homologação. Logo, não há que se falar no presente lançamento em decadência dos lançamentos reflexos de PIS/COFINS referentes ao ano-calendário de 2011.*

Intimada do lançamento em 30 de novembro de 2016 (fls. 2417), a interessada apresentou, em 22 de dezembro de 2016 (fls. 2426), impugnação, a fls. 2427 a 2460, contendo as razões de defesa expostas a seguir. DEIXAR PARA O PATRONO

Após sintetizar os vícios apontados pela fiscalização: (i) violação da legislação aplicável às sociedades em conta de participação e (ii) aparente ausência de propósito negocial na segregação da atividade e na constituição da SCP Zema e descrever a atuação do grupo econômico do qual faz parte a Impugnante, destaca que:

*No ramo de negócios financeiros, a atuação do grupo econômico abrange, ainda, uma série de modalidades, tais como a concessão de seguros para automóveis, seguros residenciais, seguros de vida, entre outros. Alguns desses produtos financeiros são comercializados diretamente pela Impugnante, ao passo que outros são oferecidos por diferentes empresas do Grupo Zema.*

*Como exemplo de produto financeiro comercializado diretamente pela Impugnante, tem-se o contrato celebrado com a Cardiff do Brasil Vida e Previdência S.A. e a Cardiff do Brasil Seguros e Garantias S.A. (fl. 1.519 -1.537), por meio do qual a Eletrozema oferece seguro na modalidade "Garantia Estendida Com Acidentes Pessoais e Capitalização".*

*Como se depreende do TVF (fl. 81), a Impugnante recebeu R\$ 13.023.965,58 no ano-calendário de 2011 e R\$ 4.740.972,67 no ano-calendário de 2012, como remuneração pelos serviços prestados à Cardiff do Brasil. Contratos similares foram firmados com outras instituições financeiras e seguradoras.*

Diz que há outras modalidades de produtos financeiros que não são ofertadas diretamente pela Eletrozema, mas por outras empresas do Grupo Zema, como a Zema Consultoria, "uma das empresas do grupo que desenvolve a atividade de intermediação de empréstimos financeiros entre instituição financeira e clientes pessoas físicas".

Afirma que a Zema Consultoria celebrou contrato com o Banco Intermedium S/A., em 2007, para a prestação de serviços de intermediação de empréstimos pessoais diretamente ao consumidor final, com recursos provenientes do Banco, não sendo exigida qualquer garantia do cliente, destacando que:

*o contrato celebrado entre a Zema Consultoria e o Banco Intermedium restringese à comercialização de crédito pessoal, sem qualquer espécie de garantia, pago pelo mutuário por meio de carnê ou cheque, cujo nome comercial é "Grana Fácil".*

Relata que, no ano de 2010, foi constituída a SCP Zema, contratada entre a Zema Consultoria e a Eletrozema, tendo como objeto social a *"prestação de serviços de assessoria e consultoria, a ser prestada em favor de instituições financeiras, na concessão de financiamentos a consumidores e terceiros em operações de financiamento de bens de consumo"*, atividade que só passou a exercer em março de 2011.

Até fevereiro de 2011, a atividade de representação do Banco Intermedium era exercida diretamente pela Zema Consultoria, tendo sido transferida para a SCP Zema apenas em março de 2011.

Aduz, com fulcro em declaração do Banco Intermedium, que os contratos celebrados pela Eletrozema e pela Zema Consultoria com a instituição financeira têm objetos diversos: *"a Eletrozema faz a intermediação, em nome próprio, de crédito consignado; (...) a Zema Consultoria, na qualidade sócia ostensiva da SCP Zema, faz a intermediação de crédito pessoal, sem garantia, cujo nome comercial é "Grana Fácil"*,

Pondera que *"não pode fugir ao largo da análise o fato de que as atividades exercidas pela Zema Consultoria, na qualidade de sócia ostensiva da SCP Zema, ocorrem dentro das lojas da Impugnante"* e que *"a escolha pela atuação por meio de outra sociedade - Zema Consultoria, qualidade sócia ostensiva da SCP - encontra justificativa na faculdade que detém o contribuinte de segregar seus negócios por atividade econômica"*, defendendo que *"não há que se cogitar a ausência de propósito negocial no modo como as operações são desenvolvidas pelo grupo econômico, já que inseridas na esfera de liberdade de que dispõe o contribuinte de segregar suas atividades, no intuito de maximizar a eficiência de sua atuação empresarial"*, justificando assim a escolha da Eletrozema como sócia participante:

*a Impugnante é a principal empresa do grupo econômico, sendo capaz de contribuir não apenas com aportes financeiros, mas com uma série de outros recursos materiais, tais como móveis e equipamentos, cessão do espaço físico para a realização das atividades e assessoria contábil e jurídica.*

Assevera que a atuação da sociedade ocorreu nos estritos limites do que permitem as normas aplicáveis, com a regular constituição da SCP Zema, tributação dos rendimentos auferidos e distribuição de lucros aos seus sócios, para contestar os vícios alegados pela auditoria na constituição da SCP.

Diz ser cediço que, como se infere do art. 991 do Código Civil, somente o sócio ostensivo pode exercer a atividade constitutiva do objeto social da SCP, para destacar tal limitação se refere à atividade-fim da sociedade e não atividades-meio, que apenas dão suporte ao negócio principal. Aponta como outra única vedação a impossibilidade do sócio participante tomar parte nas relações com terceiros, a teor do que determina o art. 993 do Código Civil. E repete que tanto a Eletrozema quanto a Zema Consultoria possuem contratos celebrados com o

Banco Intermedium, mas com objetos diversos, para concluir que *“não é possível afirmar que a Eletrozema atue em nome da SCP”*.

Com apoio em julgados do Carf, ataca o que considera um requisito introduzido pela fiscalização e não previsto pela lei, o fato de o sócio participante não poder ter expertise no ramo. Na mesma linha, contesta o argumento de que *“as sócias ostensiva e participante não podem fazer parte do mesmo grupo econômico, terem o mesmo administrador, endereço e telefone”*.

Refuta a ausência de capacidade operacional da SCP Zema e da Zema Consultoria, em razão de determinados atos serem praticados por funcionários da impugnante, observando que todos os indícios apontados se referem à realização de atividades administrativas da SCP, nunca às suas atividades constitutivas, ressaltando que *“o fornecimento de recursos pela Eletrozema se limitava às atividades internas, sem a interferência nas atividades constitutivas da SCP e sem tomar parte em relações com terceiros em seu nome”*. Assevera que

*as funcionárias apontadas no TVF e outros que trabalham na área administrativa corporativa prestam serviços e têm procuração para representar todas as empresas do Grupo Zema. As estruturas de apoio e serviços administrativos - contabilidade, jurídico, DP, Fiscal, TI, etc. - são compartilhadas entre as empresas.*

Afirma que, para o CARF, importa verificar se houve a descaracterização da estrutura típica da SCP em relação ao modo como são distribuídos os lucros e que a jurisprudência administrativa se opõe à *“utilização da SCP como veículo para mascarar a prestação de serviços prestados pelo sócio participante”*.

Considera absurdo alegar a ausência de capacidade operacional da sócia ostensiva em um ano-calendário se no ano imediatamente anterior a empresa auferiu resultado positivo expressivo de R\$ 10.574.354,97 e questiona que *“se a fiscalização alega que sócia ostensiva não tinha capacidade operacional para auferir R\$ 13.910.860,19 em 2011, por meio da SCP, porque a fiscalização também não se volta contra o resultado auferido em 2010?”*.

Acrescenta que a *“Zema Consultoria foi autuada pela RFB em 2013 por não ter recolhido o IOF incidente sobre contrato de mútuo ocorrido entre esta e a Eletrozema”*.

Entende que *“se a fiscalização verificou alguma irregularidade com as despesas, deveria tê-las glosado, afastando a sua dedutibilidade, já que decorrentes de mera liberalidade”*.

Voltando a abordar a questão do propósito negocial, defende que *“à medida que uma destas atividades se tornou relevante foi segregada e desmembrada para melhor gerenciamento, controle e autonomia”* que *“a comercialização de serviços financeiros se insere exatamente neste contexto”*. Questiona ter a autoridade fiscal omitido que *“se em 2011 a Zema Consultoria possuía poucos empregados, a empresa já emprega aproximadamente 60 colaboradores atualmente”*.

Descreve os planejamentos tributários agressivos como séries de eventos societários encadeados em sequência e pela omissão de atos do Fisco, levados a cabo por meio de operações artificiais, para asseverar que *“nada disso ocorreu no caso dos autos”* e que *“o lapso temporal ocorrido entre os atos praticados demonstra se tratar de negócio legitimamente constituído, dentro da esfera da liberdade de que dispõe o contribuinte para exercer sua atividade e segregar seus negócios”*.

Em confronto ao julgado colacionado no TVF, apresenta *“uma análise mais profunda da jurisprudência”*, dizendo que:

*O caso mais emblemático de segregação de empresas é o da Grendene (Acórdão nº 103-072604). Os fundamentos para a desconsideração das oito sociedades se deram em razão de terem idêntica atividade e pelo fato de que as oito empresas não possuíam estrutura ou funcionários próprios para operar. Essa é a segregação de empresas que o CARF busca combater, que claramente não ocorreu no caso dos autos, já que a atividade segregada é diversa da atividade principal da empresa e porque apesar de a Impugnante suportar despesas administrativas da SCP, a sócia ostensiva possuía alguma capacidade operacional - mesmo que ainda pequena em relação ao período fiscalizado - e realizava por si própria a atividade constitutiva da SCP.*

Sustenta que o fato de a Impugnante, a Zema Consultoria e a SCP estarem sediadas no mesmo endereço não faz prova da ocorrência de simulação, pois o *“local visitado pela fiscalização é apenas um condomínio com a estrutura compartilhada por empresas do grupo”*.

Menciona também o Acórdão nº 1401-000.7656, que *“guarda semelhança com o caso dos autos, em que a autuação se voltou contra a segregação da atividade de concessão de financiamentos quando vinculada ao produto vendido na atividade principal”*, observando que:

*No caso, a decisão foi desfavorável ao contribuinte exatamente porque havia uma vinculação das operações de empréstimo às operações de venda da “atividade principal”. Isto porque, a intermediação dos contratos de financiamento pelo correspondente era atrelada à venda das mercadorias, como se representasse um ato contínuo (para o consumidor final, a loja vende o produto em conjunto com o seu financiamento, numa espécie de venda-casada).*

*A regra que se extrai para o caso destes autos é a de que se a concessão dos empréstimos pessoais não é condicionada ou atrelada à compra de uma mercadoria, a autuação tem que ser afastada, tendo em vista se tratar de atividades exercidas separadamente - ainda que no mesmo espaço físico - o que justifica a existência de sociedades empresárias distintas, uma para cada tipo de operação.*

*No caso dos autos, a concessão de empréstimos pelo Banco Intermedium, por meio da intermediação da Zema Consultoria, na qualidade de sócia ostensiva da SCP Zema, não era vinculada à venda de mercadorias da Impugnante, de modo que a segregação da atividade, também sob este aspecto, é lícita.*

Por tais argumentos, entende “afastados também os vícios atinentes à ausência de propósito negocial”, e ainda que “não subsistem quaisquer irregularidades na estrutura de atuação, de modo que o lançamento deve ser afastado”.

Reafirma que a Zema Consultoria possuía capacidade operacional para realizar seu objeto; que não houve qualquer artificialismo na criação da SCP Zema; que as atividades desenvolvidas pelas empresas eram conexas, porém diferentes e que a fragmentação das atividades se insere no âmbito da liberdade para organizar seus negócios, para contestar os fundamentos para qualificação da multa de ofício.

Enumera os requisitos para que se caracterize a fraude material ou de forma jurídica (simulação ou abuso de foram jurídica):

a) *A utilização desses meios, na fraude, dá-se em momento posterior à ocorrência do fato jurígeno ou do pagamento, falseando-se os dados de cálculo. Na elisão o emprego dos meios ocorre antes;*

b) *Na fraude, a intentio facti é uma, e a intentio iuris é outra. Quando ocorre fraude tributária, temos falsificações realizadas após a ocorrência do fato gerador. Na fraude por abuso de formas de direito privado é imprescindível a simulação do negócio jurídico.*

*Destaca que*

**o negócio jurídico realizado pela impugnante em nada foi omitido. Ao contrário, é ver que os atos praticados, frise-se, em momento anterior à ocorrência do fato gerador ora discutido – foram devidamente refletidos em todas as obrigações acessórias e demais documentos societários -documentação esta, inclusive, que foi fornecida à impugnada em sede de fiscalização.**

Prega que a Lei nº 4.502, de 1964, no intuito de não deixar espaços para interpretações distintas, também definiu o que se entende por conluio, para dizer que

*Age em conluio a pessoa que, mediante conduta dolosa - ou seja, a pessoa age com vontade livre e consciente a fim de obter determinado resultado ou que assume o risco de provocar esse mesmo resultado - se associa a outrem para perquirir os efeitos provocados pela fraude ou pela sonegação.*

Contesta o enquadramento de suas condutas nos tipos dolosos **“com base em meros fatos criados pela fiscalização, como ocorreu ao afirmar que o contrato celebrado pela Impugnante com o Banco Intermedium representava a atuação da sócia participante em nome da SCP”**.

Conclui, com base em *“inúmeros julgados recentes do CARF”*, que são requisitos para a aplicação da multa qualificada: a) a demonstração pelo Fisco de provas que levem à demonstração de práticas de fraude, sonegação e conluio; e, ainda, b) a constatação do dolo (vontade livre e consciente direcionada a produção de determinado resultado ou a assunção da responsabilidade pela prática do ato) por parte dos contribuintes que incorreram nas condutas listadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502, de 1964.

Destaca também a colaboração da Eletrozema durante o procedimento fiscalizatório, a Eletrozema, que apresentou os documentos e esclarecimentos que lhe foram requisitados.

Relembra o teor da Súmula 14 do CARF, segundo a qual a mera omissão de rendimentos e receitas não é fato suficiente para aplicação da multa qualificada nº percentual de 150%.

Pugna ainda pela impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração, sob o argumento de que, encerrado o ano-calendário, não há que se falar em estimativa, pois o tributo apurado é o final e nesse sentido “*é farta a jurisprudência do CARF*”.

Ataca a aplicação da multa isolada e da multa de ofício concomitantemente com a multa de ofício “*em razão do princípio da consunção*”, além de representar hipótese de bis in idem, porque estariam incidindo sobre o mesmo montante não recolhido e teriam como origem a mesma infração fiscal, também citando a jurisprudência do CARF.

É o relatório.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – DRJBHE, que proferiu o acórdão nº 02-73.310 – 4ª Turma, em 25 de maio de 2017, cuja ementa está reproduzida abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

PROVAS.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA.

Nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa de ofício será aplicada no percentual de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão retro, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 2.587/2.622, através do qual repete os mesmos termos da Impugnação.

A Procuradoria Geral da Fazenda nacional apresentou as contrarrazões de e-fls. 2.645/2.668.

É o Relatório.

**VOTO**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator ad-hoc.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o recurso voluntário apresentado pela Recorrente às e-fls. 2.587/2.622, repete os mesmos termos da Impugnação. Por concordar quase que inteiramente com os termos da decisão recorrida adotarei os seus fundamentos para decidir, forte no disposto no art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF. Ato contínuo, reproduzo abaixo suas razões para, na sequência, fazer os meus comentários a respeito do decidido em confronto com as principais alegações da Recorrente.

Como relatado, a exigência fiscal decorreu da descaracterização da Sociedade em Conta de Participação SCP Zema, na qual a impugnante figurava como sócia participante. Como fundamento, foram apontados pela auditoria os seguintes vícios apurados no curso da ação fiscal:

- coincidência entre as figuras das sócias ostensiva (Zema Consultoria) e participante (Eletrozema);
- atuação da sócia participante na realização do objeto social da SCP, com infração aos artigos 991 e 993 do Código Civil;
- atividade da SCP desenvolvida pela sócia participante;
- SCP sem finalidade econômica ou propósito comercial;
- sócia ostensiva e SCP sem capacidade operacional;
- despesas administrativas da sócia ostensiva suportadas pelo sócio participante;
- inexistência de fato da sócia ostensiva.

Em sua defesa, a impugnante alega comercializar produtos financeiros diversos; alguns diretamente, enquanto outros, oferecidos por diferentes empresas de seu grupo econômico, como a Zema Consultoria. Assevera que os produtos financeiros comercializados por ela e pela Zema Consultoria são distintos. Defende que a atuação por meio de outra sociedade está inserida na esfera de liberdade de que dispõe para segregar suas atividades, o que diz ter ocorrido nos estritos limites das normas aplicáveis. Argumenta não ser possível afirmar que atuou na atividade-fim da SCP e aduz que não está vedada em lei a prática pelo sócio-participante de atividades-meio. Refuta a ausência de capacidade operacional da SCP e da Zema Consultoria, assim como a inexistência de fato da empresa, dizendo que “o local visitado pela fiscalização é apenas um condomínio com a estrutura compartilhada por empresas do grupo”. Por tais razões, entende

“afastados também os vícios atinentes à ausência de propósito negocial” e pugna pelo cancelamento da exigência, apoiando-se ainda em julgados do CARF.

De início, deve ser dito que, embora nenhum dos elementos presentes nos autos comprove, por si só, de forma definitiva a tese defendida pela fiscalização, é inegável que, em seu conjunto, eles claramente convergem para demonstrar a ausência de materialidade da SCP Zema. Senão vejamos.

Em primeiro lugar, a sócia ostensiva (Zema Consultoria) e a sócia participante (Eletrozema) apresentam os mesmos administradores. Como bem destaca a fiscalização:

*Os sócios ostensivo e participante são empresas interligadas: pertencem ao mesmo grupo econômico, tendo em comum os mesmos sócios, inclusive quanto à participação de cada um deles no capital social das referidas empresas.*

*Os sócios ostensivo e participante tinham ainda em comum à época das infrações apuradas: mesmo administrador (Ricardo Zema), mesmo endereço e telefone.*

*Sendo assim, o sócio ostensivo e o sócio participante confundem-se perante terceiros na figura do Sr. Ricardo Zema - administrador e sócio indireto de ambas as sociedades (Eletrozema e Zema Consultoria Empresarial).*

Observa-se que não há, na criação da SCP, perfeita distinção entre os contratantes, estando o contrato particular de constituição da sociedade firmado tão somente por Ricardo Zema, na condição de representante das duas contratantes (fls. 1443 a 1450). Vê-se também que as atuações das empresas se confundem na figura da principal empresa do grupo, a Eletrozema, em cujas lojas o crédito era ofertado aos clientes desta última. Como é cediço, numa sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata.

Restou claramente demonstrado pela auditoria que a sócia ostensiva não apresenta estrutura operacional, ocupando tão somente uma sala da Eletrozema, contando com reduzido número de funcionários e tendo diversas de suas despesas pagas pela impugnante. Acrescente-se a isso que o espaço físico e os móveis, telefones e demais equipamentos utilizados pela Zema Consultoria são cedidos pela Eletrozema. Verificou a fiscalização a ausência de qualquer lançamento em conta de fornecedores, bem como de despesas administrativas, limitando-se os custos da SCP a impostos, taxas e contribuições, obrigações trabalhistas, receitas antecipadas e provisões. Veja-se, a propósito, o descompasso entre a receita líquida da SCP e seus custos: em 2011, enquanto as receitas líquidas de vendas somaram R\$ 15.833.551,10, os custos dos serviços prestados foram de R\$ 98.637,10 e as despesas operacionais, R\$ 19.498,07; em 2012, as receitas líquidas atingiram R\$ 22.545.468,77, os custos dos serviços prestados, R\$ 79.650,46, e as despesas operacionais, R\$ 14.723,52 (fls. 1481 e 1482). E como bem argumenta a fiscalização “com um patrimônio especial de R\$

15.000,00, [a SCP Zema] não dispõe de capital suficiente para efetivamente realizar as atividades condizentes à receita escriturada”. Tais fatos indicam de forma veemente a inexistência de estrutura operacional para realização das atividades que constituem o objeto da sociedade.

Assinale-se ainda a atuação da sócia participante, a Eletrozema, na realização do objeto social da SCP, conforme expressamente consignado em seu contrato de constituição, com infração aos artigos 991 e 993, parágrafo único, da Lei 10.406/2002, Código Civil (fls. 1445), *in verbis*:

*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. 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. (os destaques não constam do original)*

Embora a impugnante insista que as empresas não desempenham a mesma função – a Eletrozema comercializaria crédito consignado e a Zema Consultoria, crédito pessoal –, do cotejo entre os atos constitutivos das duas pessoas jurídicas, constata-se que objeto social da SCP é análogo a um dos objetos sociais da Eletrozema: serviços de assessoria e consultoria, a ser prestado em favor de instituições financeiras, na concessão de financiamentos a consumidores e terceiros em operações de financiamento de bens de consumo; prestação de serviços de recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamentos (fls. 1444 e 2472). De outro lado, os contratos celebrados entre a impugnante e o Banco Intermedium e a impugnante (fls. 2212 a 2216) e a mesma instituição financeira e a Zema Consultoria também têm os mesmos objetos, sem qualquer delimitação quanto à modalidade do crédito a ser comercializado:

*Prestação, pelo Correspondente, dos serviços de recepção e encaminhamento de propostas referentes a empréstimos e financiamentos, a execução ativa e passiva de ordens de pagamento cursadas pelo Banco por solicitação dos clientes, bem como o encaminhamento de propostas de fornecimento de cartões de crédito ao Banco e outros serviços de controle, inclusive processamento de dados dos postulantes ao crédito.*

.....  
*Prestação, pelo Correspondente, dos serviços de recepção, análise de cadastro, cobrança e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamentos à*

*Financeira, bem como outros serviços de controle, inclusive processamento de dados dos postulantes ao crédito.*

Além disso, os funcionários da Zema Consultoria declararam à fiscalização, conforme fls. 2402 a 2413, que prestavam serviços nas lojas da Eletrozema, em que atuavam como consultores de empréstimo, fazendo a intermediação indistintamente para os bancos Intermedium, Bradesco, Losango e Financeira Estrela Mineira (do Grupo Zema). Informaram que trabalhavam tanto com a contratação de crédito consignado quanto de crédito pessoal. Declararam ainda estarem subordinados a funcionário da Eletrozema, seja no âmbito da denominada “*área de soluções econômicas*” (que corresponderia à Zema Consultoria), seja nas lojas da empresa. Afirmaram também que a “*área de soluções econômicas*” desenvolvia inclusive atividades relacionadas aos demais serviços financeiros da empresa, tais como garantia, seguro e recarga de celular, além de empréstimos pessoais e consignados, o que atesta não haver na prática distinção entre as atividades desenvolvidas pelas empresas, com infração aos artigos 991 e 993, parágrafo único, da Lei 10.406/2002, Código Civil.

Tais elementos demonstram não apenas a falta de finalidade econômica e de propósito negocial na constituição da SCP, como especialmente seu caráter artificial, evidenciando o objetivo exclusivo de redução da carga tributária.

No que tange à alegação de que “*Zema Consultoria foi autuada pela RFB em 2013 por não ter recolhido o IOF incidente sobre contrato de mútuo ocorrido entre esta e a Eletrozema*”, há de observar que tal fato não afasta as evidências produzidas nos presentes autos.

Com respeito à aplicação de multa de ofício qualificada, aduz a impugnante que, no negócio jurídico em exame, nada foi omitido e que os atos são anteriores à ocorrência do fato gerador, contestando o enquadramento de suas condutas nos tipos dolosos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Defende, como requisitos para a qualificação da multa, a demonstração das práticas dolosas de fraude, sonegação e conluio. Destaca sua colaboração durante o procedimento fiscal e menciona súmula do CARF, segundo a qual a mera omissão de receitas é insuficiente para qualificar a multa de ofício.

Preceituam os mencionados dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, *in verbis*:

*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 de 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 arts. 71 e 72.*

Tais dispositivos têm em comum o dolo, que corresponde à consciência e à vontade de agir, isto é, caracteriza-se pela vontade de praticar a conduta com o objetivo de obter um resultado.

No caso vertente, o conjunto probatório evidencia a intenção de se construir uma realidade meramente formal, com a segregação apenas aparente das atividades da empresa, com o fim de ocultar o que de fato se almejava: a repartição do faturamento entre as pessoas jurídicas envolvidas, alcançando, assim, uma tributação mais favorável. A falta de substância econômica das sociedades constituídas artificialmente revela o intuito fraudulento da contribuinte. Vale ressaltar que a lei não traz qualquer limite quanto ao tempo da conduta fraudulenta. Diga-se também que não cuidam os autos de qualquer omissão de receita. Esclareça-se ainda que eventual omissão do sujeito passivo em prestar os esclarecimentos solicitados pelo Fisco poderia levar à majoração da multa de ofício em 50%, nos termos da legislação de regência, mas não é elemento qualificador da multa de ofício.

Por fim, prega a impugnante não ser possível a aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração, nem concomitantemente com a multa de ofício.

Dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (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; (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)*

*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 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)*

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

Claro está que a multa isolada e a multa de ofício não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, sendo, portanto,

inteiramente diversas. A primeira é devida em função da falta ou insuficiência de pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa e incide sobre o valor do pagamento mensal. Já a multa de ofício é aplicada sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte, que, no caso da opção pela sistemática das antecipações mensais, é apurado ao final do ano-calendário.

Sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não pago. A multa aplica-se ainda que, ao final do período de apuração, venha a ser constatado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Ou seja, a lei expressamente estabelece a possibilidade de sua exigência após o encerramento do período de apuração. De outro lado, se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período, sua imposição não decorre do pagamento insuficiente do tributo devido, mas sim da falta de cumprimento de obrigação distinta, o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

Esta interpretação está assentada na Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997:

*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. (destaquei)*

De modo idêntico, dispuseram a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, em seu artigo 17, e, mais recentemente, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no artigo 53. Tais atos integram a legislação tributária e não podem ser afastados pela autoridade administrativa.

No que diz respeito aos julgados do CARF mencionados pela defesa, ainda que guardassem exata correspondência com a situação ora apreciada, não obrigam as autoridades julgadoras de 1ª instância, pois inexiste lei que lhes confira eficácia normativa, nos termos do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (destaquei)*

Ante o exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação.

### COMEÇAR O VOTO PROPRIAMENTE DAQUI

Como vimos no Relatório e na decisão recorrida, trata-se de planejamento tributário através do qual parte das receitas operacionais da ELETROZEMA (tributada pelo lucro real) foram transferidas para outra empresa do grupo econômico, a ZEMA CONSULTORIA (tributada pelo lucro presumido); o mecanismo utiliza-se da Sociedade em Conta de Participação - SCP ZEMA, formada pela ZEMA CONSULTORIA (sócia ostensiva, com 5% de participação no capital da SCP) e ELETROZEMA (sócia oculta, com 95% do capital da SCP) para viabilizar a destinação do lucro auferido nas atividades desenvolvidas pelas empresas participantes do esquema.

Enquanto praticamente a totalidade do lucro (95%) da atividade era distribuído à Recorrente, tributada pela SCP em patamares bastante inferiores àqueles que seriam cabíveis acaso as atividades “transferidas” tivessem sido devidamente apropriadas pela Autuada, aquela ainda se beneficiava com o aproveitamento de todas as despesas incorridas com o desenvolvimento das atividades realizadas em nome da SCP.

Em resumo, enquanto a Recorrente apropriava todos os custos e despesas relativos às atividades desenvolvidas, diminuindo a sua base tributável (apurada pela sistemática do lucro real) com referidas apropriações, as receitas correspondentes a estes custos e despesas eram tributadas em patamares muito inferiores pela SCP (tributada pelo lucro presumido).

Tal prática é deveras engenhosa, entretanto não passou incólume pelo crivo da Fiscalização que, em um excelente trabalho de auditoria, colheu elementos suficientes para desbaratar o planejamento abusivo. Vejam que a ELETROZEMA e a ZEMA CONSULTORIA são empresas interligadas, pertencem ao mesmo grupo econômico, têm os mesmos sócios (com idênticas participações nas referidas empresas) e mesmos administradores; evidenciou-se a inexistência de propósito negocial na constituição da SCP Zema, diante do ínfimo aporte no seu capital social por parte da sócia participante, bem assim da efetiva e ostensiva participação desta nos seus negócios e nas atividades desenvolvidas.

Também salta aos olhos a inexistência de estrutura operacional por parte da SCP ZEMA e da ZEMA CONSULTORIA (sócia ostensiva); constatou-se que a sócia ostensiva ocupava uma sala apenas (denominada de “Soluções Econômicas”), localizada nas dependências da ELETROZEMA, utilizando-se dos funcionários desta no desenvolvimento de suas atividades formais, além de toda a estrutura física, mobiliário, equipamentos, enfim, todo o aparato operacional da própria Recorrente para desenvolver suas atividades “próprias”. Tais fatos, em seu conjunto, acabam por desvirtuar a própria concepção do instituto das SCPs e por legitimar a acusação fiscal de que a SCP Zema teria sido criada/utilizada sem qualquer propósito negocial/finalidade econômica que não a economia de tributos.

Aliás, falando especificamente dos aspectos legais relativos às SCPs em geral, tanto a Fiscalização quanto o acórdão recorrido foram cirúrgicos ao demonstrar no próprio texto do Código Civil de 2002 a inconsistência da situação encontrada no procedimento de auditoria. As normas insculpidas nos arts. 991 e 993 do NCC falam por si, vejamos:

*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. 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. (os destaques não constam do original)*

Patente, portanto, a infringência dos artigos 991 e 993 do NCC, cujos ditames não estão refletidos na situação fática descortinada pela Fiscalização em relação às atividades e à própria natureza das empresas SCP ZEMA e ZEMA CONSULTORIA.

**Assim, no mérito, não merece nenhum reparo a autuação, devendo ser mantida a exigência formalizada pela Fiscalização.**

### **Da qualificação da multa de ofício**

No que tange à qualificação da multa de ofício, também estou de acordo com os fundamentos adotados pela decisão recorrida para a sua manutenção.

Alega a Recorrente que nada teria sido omitido e que os atos praticados seriam anteriores à ocorrência do fato gerador; ainda, argui ser inconsistente o enquadramento de sua conduta nos tipos descritos pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Alega não ter agido para fraudar, sonegar ou em conluio com ninguém. Aponta ter colaborado com a Fiscalização durante todo o procedimento fiscal, mencionando a súmula CARF nº 14, segundo a qual a mera omissão de receitas é insuficiente para qualificar a multa de ofício.

A Autoridade Fiscal fundamentou a qualificação da multa de ofício na alegada conduta dolosa de fraudar a Administração Tributária ao utilizar-se de uma SCP e de uma empresa ligada (pessoas jurídicas sem nenhum substrato econômico) para fragmentar suas atividades e com isso reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vejamos como se manifestou a Autoridade Fiscal no TVF (v. e-fls. 102/103):

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

*Logo, comprovada a ausência de estrutura operacional da Zema Consultoria para cumprimento do contrato de Prestação de Serviços firmado com o Banco Intermedium, bem como o artificialismo na criação da SCP Zema, estando presentes, portanto, o dolo e a fraude, efetuamos o lançamento da presente infração com imposição da multa de ofício qualificada (150%), nos termos do artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, bem como elaboramos Representação Fiscal para Fins Penais, por ocorrência de fatos que configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.*

Bom, vamos por partes. Primeiramente, em relação ao tema Simulação: A Acusação Fiscal é clara ao apontar fatos que podem estar inseridos em um contexto de planejamento tributário abusivo, engendrado pela Autuada e demais empresas do mesmo grupo econômico. As características das operações que redundaram na fragmentação das atividades desempenhadas pelo grupo econômico levaram a Fiscalização a concluir que foram engendradas com o único propósito de suprimir tributos.

É indiscutível que o Contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe convier, tendo sempre como objetivo reduzir custos e despesas, maximizando o seu lucro, inclusive, através da redução de sua carga tributária. Não há nada de ilegal nesse proceder.

O que não se pode admitir é que os atos e negócios jurídicos praticados sob o manto de uma aparente legalidade, sejam realizados sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, ou simplesmente para encobrir o verdadeiro e único propósito da operação, qual seja, o de reduzir o pagamento de tributos.

Quando se fala em planejamento tributário abusivo não se pode olvidar dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco<sup>1</sup>:

*No entanto, creio que há outro aspecto a ser ponderado, ao examinar o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente, à existência do direito, mas ao seu uso, ao modo de seu exercício. 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. E assim entendo por várias razões. (pág. 198)*

*(...)*

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2011, p.194-248.

*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. 202)*

(...)

*Isso não afasta a possibilidade de o abuso de direito ser qualificado como hipótese de ato ilícito. Assim, no Código Civil de 1916, a doutrina discutia este ponto havendo divergência a respeito, porém, 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. 206)

(...)

*Antes do Código Civil de 2002, o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto, a existência de abuso de direito, procedendo, como menciona a doutrina francesa, à desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo.*

*Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. (pág. 207)*

(...)

*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 por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por sua única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto.*

*Esta 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. 208)*

(...)

*Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude.*

*A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)*

Portanto, o direito de o contribuinte se auto-organizar e decidir sobre a melhor forma de se beneficiar de eventual planejamento tributário não pode ser absoluto, devendo observar a forma como irá exercer esse direito, sob pena de incorrer no abuso de seu exercício.

Neste mesmo sentido veja-se o disposto no Acórdão nº 9101-002.538 - 1ª Turma, de 20 de janeiro de 2017, da lavra do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, citando o Acórdão nº 101-94.986, de 19/05/2005, de relatoria da I. Conselheira Sandra Maria Faroni:

*Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.*

*A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.*

*Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor."*

Portanto, não basta ser lícita a operação para que seus efeitos sejam automaticamente oponíveis ao Fisco. Para que possam gerar efeitos tributários, mais que conformidade com a lei, a operação realizada deve estar conforme o Direito. E é exatamente este o caso dos autos. Apesar de as operações realizadas aparentarem estar acobertadas sob o manto da legalidade, no caso concreto, verifica-se o completo desvirtuamento do objetivo natural a que se destinam, haja vista o evidente propósito de sua realização estar vinculado única e exclusivamente à economia no pagamento de tributos, *in casu*, do IRPJ e da CSLL.

Neste sentido, trago outro precedente, desta feita, da 2ª Turma, vazado no Acórdão nº 1402-002.325, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Demetrius Nichele Macei, que reproduzo abaixo naquilo que nos interessa:

*Nesse tema, filio-me à corrente que entende que o fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, como, p. ex., assembléias de deliberação para emissão de debêntures, instrumento particular de escritura de emissão de debêntures, boletins de subscrição de debêntures, contratos de mútuo, registro dos atos, etc, não garante à contribuinte, por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária.*

*Com efeito, a legalidade dos atos é condição essencial para que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para que se conclua que os efeitos resultantes de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico.*

*Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.*

As características gerais das operações, **analisadas em seu conjunto**, me levaram à conclusão de absoluta correção do procedimento fiscal ao desqualificar a SCP ZEMA como tal e tributar as receitas atribuídas a ela como se fossem de responsabilidade da Autuada.

O alegado propósito negocial, como já vimos de forma detalhada, não se sustenta. Também considero como suficientes os fatos levantados pela Autoridade Fiscal para justificar a lavratura do Auto de Infração, lastreado no abuso de forma perpetrado pela Contribuinte. Por tudo o que foi até aqui exposto, conclui-se ser indevida qualquer argumentação de que a Autoridade Fiscal não teria conseguido levantar elementos suficientes que autorizassem a conclusão por ela levada a efeito de que teriam sido praticadas operações abusivas. Está mais do que caracterizado o abuso do planejamento tributário empreendido pela Recorrente no âmbito de seu grupo empresarial.

O procedimento fiscal foi realizado de forma bastante consistente, indo à fundo nas questões que permeiam todos os fatos considerados, em seu conjunto, como abusivos em relação ao direito de auto-organização dos negócios. Isso nos deixa seguros para afirmar que não procedem os argumentos da Recorrente para justificar uma operação que se mostra em tudo essencialmente artificial e desarrazoada, desprovida de substância jurídica e orquestrada com o fim único de suprimir tributos.

Em assim sendo, os atos praticados pela Recorrente, utilizando-se de SCP para fragmentar suas atividades podem ser considerados como realizados de forma abusiva, sendo, portanto, inoponíveis ao Fisco por serem considerados ilícitos (art. 187 do Código Civil). Por serem inoponíveis ao Fisco, as consequências tributárias deles decorrentes devem ser consideradas indevidas, razão pela qual absolutamente escorreito o procedimento fiscal quanto à tributação empreendida.

Neste mesmo sentido, cito o acórdão nº 9101-002.397 – 1ª Turma, de 14/07/2016, da lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Flavio Neto, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”.

O caso acima é emblemático, pois trata do mesmo Contribuinte citado pela Recorrente em seus recursos (impugnação e recurso voluntário) e que teria obtido decisão favorável deste CARF em caso idêntico, mas relativo a ano calendário anterior. Me refiro ao Acórdão nº 103-23.357, de 23/01/2008, em que o CARF deu provimento ao recurso para afastar a autuação decorrente da segregação das atividades de construção de embarcações e de montagem, acabamento e manutenção de embarcações, em duas pessoas jurídicas que optantes pelo SIMPLES Nacional.

Ocorre que, nesse caso em específico, foi dado provimento ao recurso da Contribuinte pelo CARF haja vista a inexistência nos autos de provas do artificialismo, eis que a Fiscalização não teria se incumbido da tarefa de demonstrar a simulação perpetrada.

Essa mesma empresa foi autuada várias vezes em anos calendários posteriores e, desta feita, os autos de infração foram mantidos integralmente (incluindo a qualificação da multa de ofício) em última instância. Cito os acórdãos de nº 9101-002.397 (acima referenciado) e os de nº 1102-00.667, 1401-001.102 e 1301-003.413.

**Por todo o exposto, voto por manter a qualificação da multa de ofício, porém, no patamar de 100%, haja vista o disposto na Lei nº 14.689/2023.**

**Multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas**

**IR DIRETAMENTE PARA AS CONCLUSÕES FINAIS ÀS E-FLS. 30**

Neste ponto a Recorrente se escora em alguns precedentes do CARF para requerer o cancelamento da multa isolada após o encerramento do período de apuração objeto da autuação e em razão do princípio da consunção. Entretanto, apesar dessa matéria ser tormentosa no âmbito também desta Turma, creio que não assiste razão à Recorrente.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(...)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

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

*(...)*

*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.*

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a **“obrigação de dar”** (pagar) o tributo devido, ou seja, é o **“dever fundamental, consistente em**

*prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*<sup>2</sup>, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”<sup>3</sup>.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

**Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2011 e 2012.**

---

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

<sup>3</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

**Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, *in totum*.**

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos**