



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

Processo nº 10640.720275/2014-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.085 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente ORLY VEÍCULOS E PECAS S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

Uma vez caracterizado o caráter simulado de sociedades em conta de participação, cujo objetivo único foi reduzir a tributação pelo lucro real do sócio ostensivo ao transferir suas receitas para a tributação do lucro presumido sem a contrapartida equivalente das despesas, deve ser mantida a autuação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Se as circunstâncias apuradas evidenciam a ação dolosa que objetiva impedir o conhecimento pelo Fisco das reais condições em que ocorreram os fatos geradores, bem como de seus aspectos pessoais por meio da transferência, de maneira artificial, da condição de contribuintes para terceiros, cabe a imposição da multa qualificada.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino Da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Em relação às peças iniciais do feito, tomo de empréstimo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de impugnação apresentada pela Contribuinte acima identificada contra o lançamento fiscal formalizado por meio dos Autos de Infração de fls. 2 a 46, dos quais é parte integrante o Relatório do Trabalho Fiscal, de fls. 47 a 71.

LANÇAMENTO FISCAL

O lançamento se refere aos anos-calendário de 2009 e 2010, período em que a Contribuinte optou pela apuração anual do Lucro Real. Exceto quanto aos juros de mora, que devem ser calculados à época do pagamento, os valores lançados encontram-se abaixo discriminados:

Valores em Reais

EXAÇÃO	PRINCIPAL	MULTA PROPORCIONAL*
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	2.339.942,74	3.509.914,12
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	719.259,75	1.078.889,63
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	383.239,58	574.859,43
Contribuição para o PIS/Pasep	83.312,95	124.969,49

** Multa de ofício proporcional de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Do Relatório do Trabalho Fiscal depreende-se que o lançamento decorreu, basicamente, da desconsideração de quatorze Sociedades em Conta de Participação (SCP) em que a Contribuinte autuada figura como sócia ostensiva. Desse modo, todas as receitas e despesas que se encontravam registradas em nome das SCP foram atribuídas à Autuada.

Como resultado, o IRPJ e a CSLL – originalmente apurados nas SCP segundo as regras do Lucro Presumido – foram recalculados de acordo com a disciplina do

Lucro Real. Para esse fim, a fiscalização glosou as exclusões lançadas no Lalur da Autuada, relativas aos resultados positivos obtidos em SCP.

De maneira reflexa, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins – originalmente apuradas na SCP segundo o regime cumulativo – foram recalculadas aplicando-se o regramento do regime não-cumulativo.

*As razões para a **desconsideração das SCP** foram sintetizadas pela Autoridade Autuante no item 4.8 de seu Relatório, nos seguintes termos:*

4.8 Conclusões

Diante dos fatos relatados nos itens 4.1. a 4.7 deste relatório, analisados em conjunto, a fiscalização concluiu que a constituição das SCPs foi irregular, pois teve como única motivação a criação artificial de condições para a redução da carga tributária, não tendo qualquer embasamento econômico e comercial.

Tratou-se de planejamento tributário abusivo e ilícito implementado por meio de reorganização societária.

O procedimento adotado pela fiscalizada de fragmentação da empresa é, atualmente, uma das formas de redução de tributos mais utilizadas no meio empresarial, criando-se situações de direito que não correspondem às situações de fato, muitas vezes idealizadas por consultores, advogados e contadores. As atividades da empresa original, tributada no lucro real, que possuem altos índices de lucratividade passam a ser desenvolvidas pelas novas empresas criadas, inexistentes de fato. Estas optam pela tributação no regime do lucro presumido, que estabelece coeficientes de presunção de lucro mais favoráveis aos realmente obtidos, havendo grande diminuição da carga tributária.

Obviamente que é lícito ao empresário procurar a tributação mais vantajosa para os seus negócios, utilizando para tanto as formas legais disponíveis. Contudo, é inaceitável que os atos praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem outras concretas razões econômicas, financeiras e comerciais, além da finalidade de pagar menos tributos.

Na análise da legalidade de uma operação há que se observar se há reais motivações negociais que a fundamentem e se existe equidade para todas as partes envolvidas, aqui incluído o Fisco. A reorganização societária implementada pela Orly prescinde desses dois aspectos, pois nela não se encontra razões negociais e há claro prejuízo à Fazenda Pública.

Importante ser ressaltado que o conceito de legalidade na administração empresarial não deve ser entendido no sentido estrito de atuação de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim no sentido amplo, de uma conduta que esteja de acordo com os princípios jurídicos, que vão além da lei, como igualdade, proporcionalidade e razoabilidade.

O direito do contribuinte administrar sua vida não é irrestrito. Ainda que utilize formas jurídicas admissíveis, o planejamento tributário tem limites impostos pelos valores e princípios sociais básicos da igualdade e da justiça social. Esta concepção está inclusive presente no ordenamento jurídico brasileiro, no artigo 187 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/2002), que expressamente prevê que o abuso de direito configura ato ilícito:

Código Civil (Lei nº 10.406/2002)

“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.”

A constituição das SCPs, além de ter sido ato meramente formal com intuito exclusivo de desonerar a tributação, atende apenas ao interesse de seus acionistas, colocando de lado a livre e justa concorrência, pois outras empresas do setor que não se

utilizaram deste simulado mecanismo continuaram a pagar os mesmos valores de tributos, e os interesses da sociedade, usuária de serviços públicos custeados com os tributos arrecadados pelo Estado.

O fato primordial é que a reorganização societária adotada pela Orly consistiu em evasão fiscal, planejamento tributário abusivo, pois **as SCPs não existem de fato**, tendo sido intencionalmente criadas somente para reduzir ilicitamente a carga tributária. Em resumo os fatos apurados na fiscalização, descritos neste item 4 do relatório, que levaram a esta conclusão são os seguintes:

– Conforme demonstrado pela fiscalização no item 4.3. as atividades de intermediação de negócios desenvolvidas pelas SCPs já eram executadas pela Orly e pela incorporada Halen. Ao contrário do argumentado pela fiscalizada, não foi colocada em execução “uma nova modalidade negocial e secundária à atividade principal das concessionárias”. A Orly e a Halen constituíram as SCPs, na qualidade de sócias ostensivas, e desviaram duas de suas atividades de prestação de serviços para essas sociedades.

– **A constituição das SCPs foi meramente formal, pois na prática nenhuma destas empresas possuíram despesas normais de funcionamento**, como de energia, telefonia e comunicação, materiais de escritório, aluguel, limpeza e conservação. As atividades de intermediação de negócios eram executadas no escritório da sócia ostensiva e utilizaram a sua estrutura física sem quaisquer ônus. **Deve ser frisado que, na contabilidade, somente lhe foram apropriadas despesas de pessoal de três ou quatro empregados (dependendo do período), embora existissem formalmente quatorze empresas.** Para as duas SCPs de Itaperuna/RJ, houve apenas despesas de um empregado. Idêntica situação ocorreu para as duas SCPs de Cataguases/MG. Nas duas SCPs de Muriaé/MG, no período fiscalizado, foi registrado apenas um empregado de jan/2009 a ago/2010, dois empregados de set a nov/2010 e três empregados em dez/2010. Em resumo, as oito SCPs de Além Paraíba/MG, Guaçuí/ES, Santo Antônio de Pádua/RJ e Macaé/RJ, bem como uma das SCPs de Itaperuna/RJ e outra de Cataguases/MG (total de dez empresas) não possuíram quaisquer despesas, nem sequer de pessoal. As únicas despesas contabilizadas foram de remuneração de empregados em uma SCP de Itaperuna, uma de Cataguases/MG e nas duas de Muriaé (sendo que em uma somente a partir de set/2010).

– Ainda com relação às despesas de pessoal, a fiscalizada informou que, em razão da proximidade geográfica e para redução de custos, o funcionário de Itaperuna/RJ atendia os estabelecimentos de Guaçuí/ES, Santo Antônio de Pádua/RJ e de Macaé/RJ e o de Cataguases atendia os estabelecimentos de Além Paraíba/RJ. Esta informação só confirma as constatações do Auditor-Fiscal de que essas SCPs efetivamente não funcionavam.

– **Em razão de inexistência de despesas e custos em dez SCPs e de reduzidas despesas em quatro delas (somente custos de pessoal) estas empresas obtiveram lucratividade anual de mais de 98% em relação a sua receita líquida** (com demonstrado no item 4.5), índice completamente irreal.

– As SCPs e a Orly operavam como uma única empresa, havendo absoluta dependência das primeiras em relação a segunda, seja em relação à utilização gratuita de sua estrutura física, seja no fato de trabalharem exclusivamente com os clientes da sócia ostensiva.

– As SCPs estão dentro das dependências da Orly e suas atividades se referem a serviços que as próprias concessionárias de veículos normalmente prestam. As atividades das SCPs estão inseridas no cotidiano da concessionária, inclusive de maneira que o consumidor dos produtos e serviços não é capaz de discernir que uma pluralidade de sociedades o está atendendo. Na prática, tudo se passa como se somente uma empresa existisse.

– Conforme visto na contabilidade, a conta contábil Caixa é única em cada filial, de forma que não há segregação de recursos próprios e das SCPs. Se se tratassem de empresas distintas seguramente haveria segregação, visto que os recursos de cada empresa seriam tratados como próprios e de modo independente. Também não há contas bancárias exclusivas para as SCPs, sendo os recursos das atividades da Orly e das SCPs

movimentados nas mesmas contas. Esses dois fatos confirmam que trata-se de empresa única de fato.

– Como explicado nos itens 4.1 e 4.2, o capital investido em cada SCP foi de apenas R\$1.000,00, cabendo R\$990,00 ao sócio ostensivo e R\$10,00 ao sócio oculto. O valor é irrisório, principalmente se comparado ao montante dos lucros auferidos por estas empresas, o que proporcionou um retorno do capital investido de 399 vezes em 2009 e de 498 vezes em 2010. São negócios com índices de rentabilidade muito elevados e que fogem à realidade de mercado. Além disso, o valor reduzido do capital investido em empresas tão lucrativas mostra o objetivo de simples cumprimento de uma formalidade, distanciada da realidade.

– Outro fato observado pela fiscalização é que os sócios ocultos são pessoas físicas que são sócias de duas das empresas sócias da Orly. Fere o bom senso e a lógica empresarial, o fato de uma empresa se associar a seus próprios investidores para constituir sociedades para desenvolver atividades que ela própria já exerce.

Com a execução da reorganização societária e a adoção do lucro presumido para as SCPs a Orly conseguiu economizar aproximadamente R\$3,5 milhões no pagamento dos tributos IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS/Pasep nos anos de 2009 e de 2010. Portanto, conseguiu levar a efeito o seu objetivo de redução da carga tributária do grupo empresarial.

Para justificar a imposição da multa qualificada, a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

Nos autos de infração foi aplicada multa de ofício de 150% sobre os tributos apurados, conforme o previsto no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96, em razão da fiscalizada ter praticado atos que caracterizam sonegação fiscal, fraude e conluio nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A seguir estão transcritos esses dispositivos legais:

[...]

Ficou demonstrado nos itens 4.1 a 4.8 deste relatório que foram criadas quatorze SCPs que não existem de fato, com o intuito claro de reduzir de forma fraudulenta e simulada os valores devidos de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS/Pasep. Restou demonstrado que a criação dessas SCPs constituiu-se em evasão fiscal, planejamento tributário abusivo e ilícito.

As Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregues à Receita Federal pela Orly relativamente aos anos-calendário 2009 e 2010 contêm informações sobre a apuração do IRPJ e da CSLL de forma segregada, ou seja, apuração própria e das SCPs, situação que não existiu na prática, pois tudo funcionava como uma única empresa. Assim sendo, ficou caracterizado que foram apresentadas DIPJ com informações falsas.

Do mesmo modo ocorrido com as DIPJ, as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) também contêm informações fraudulentas. Nas DCTF foram informados os débitos de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS/Pasep da Orly e das SCPs, referentes a jan/2009 a dez/2010, de forma separada. As formas de apuração dos tributos diferenciadas, mais benéficas, adotadas para as SCPs, implicou em informação de valores em DCTF menores que os efetivamente devidos.

A empresa fiscalizada não declarou à RFB e não pagou mais de R\$3,5 milhões em tributos, relativos aos anos de 2009 e 2010, mediante a simulação da constituição das SCPs. Esta simulação ocorreu quando a Orly, sócia ostensiva, e os sócios ocultos dolosamente engendraram e praticaram um negócio jurídico aparente, desejando na verdade fraudar o Fisco. Mediante conluio entre as partes foram assinados os contratos de criação das SCPs, atos meramente formais, que consistiram em declarações de vontades irreais.

A ação dolosa praticada pela Orly e pelos sócios ocultos das SCPs impediu o conhecimento da Receita Federal das reais condições em que ocorreram os fatos geradores e de seus aspectos pessoais, tentando transferir para terceiros (as SCPs) a condição de contribuintes.

IMPUGNAÇÃO

Do Lançamento e do Relatório do Trabalho Fiscal a Contribuinte foi cientificada em 17 de fevereiro de 2014 (fl. 482). Irresignada, em 14 de março de 2014 apresentou a impugnação de fls. 485 a 532, mais anexos.

Inicialmente (itens I e II), a Contribuinte suscita a tempestividade da impugnação e apresenta uma exposição dos fatos. Neste item II, destaca-se o seguinte excerto:

5. Vinculadas à contribuinte estão à Sociedades em Conta de Participação, que tem como sócios a Orly Veículos e o Sr. Eric Braz Tambasco. Importante destacar desde já que a SCP exerce atividades extraordinárias da contribuinte, quais sejam:

- Clientes beneficiários de convênios autorizados de aquisição de veículos Fiat direto da fábrica e a respectiva montadora – SCP vendas diretas (VDI);
- Clientes que financiam seus automóveis e as instituições financeiras concedentes do crédito – SCP financiamento de clientes; e ainda,
- Clientes frotistas elegíveis à aquisição direta de veículos Fiat direto da fábrica e a respectiva montadora – SCP frotista.

6. Ressalte-se, por oportuno, que tais sociedades funcionam nos estabelecimentos das concessionárias e foram formalizadas de acordo com os contratos sociais em anexo (doc. nº 04).

7. Com a explanação supra percebe-se que o Auto de Infração ora Impugnado foi lavrado frente à **ilegal e absurda desconsideração da constituição de Sociedades em Conta de Participação, sem qualquer fundamentação legal para tanto.**

No item III da sua petição, a Contribuinte apresenta os “fundamentos da impugnação”. No item III.1, discorre sobre sua estrutura societária. Neste item, merece destaque o seguinte excerto:

16. Assim, esclarecidas as atividades exercidas pela Impugnante como empresa Concessionária de veículos automotores, o que está condizente com o descrito em seu contrato social, resta, portanto, esclarecer a constituição das Sociedades em Conta de Participação – SCP, das quais é sócia ostensiva, que exercem as **atividades distintas/secundárias** ao seu objeto social, descritas nos contratos de constituição (doc. nº 04) que são, conforme já apontado na presente defesa: a mediação e intermediação de vendas diretas pela Internet, mediação e intermediação de vendas diretas para Frotistas e mediação e intermediação de captação de financiamentos.

17. Com relação à natureza jurídica e validade das Sociedades em Conta de Participação, mais comumente conhecidas como SCP, já dissertaram os Srs. Fiscais. Porém, apesar de as considerarem como válidas juridicamente eles concluíram, equivocadamente, pela inexistência de fato das Sociedades em questão por vários fatores, o que resultou no presente Auto de Infração ora combatido.

No item III.2, a Impugnante discorre de maneira geral sobre a espécie societária denominada sociedade em conta de participação. Argumenta que as SCP em questão foram devidamente constituídas, em conformidade com a legislação em vigor. Ressalta que, apesar da ausência de personalidade jurídica, para fins tributários a SCP é equiparada a pessoa jurídica. Segundo a Impugnante:

26. Salienta-se desde já, no entanto, **que da análise dos contratos apresentados e conforme se depreende da leitura da legislação citada é evidente a legalidade da**

constituição das SCP debatidas, assim como estas atendem a todas as características desse tipo societário.

Neste mesmo item III.2, entre os parágrafos 31 a 46 da impugnação a Contribuinte detalha as atividades exercidas pelas SCP, quais sejam, venda direta, venda a frotistas e intermediação na captação de financiamentos para clientes.

Quanto à venda direta, a Impugnante esclarece que a relação jurídica de compra e venda se dá entre consumidor e a fábrica, sendo a atividade de intermediação um negócio jurídico independente, prestado pela SCP, que é remunerada sob a forma de comissão devida pela fábrica.

No caso da venda a frotistas, os veículos também são faturados pela fábrica diretamente ao consumidor pessoa jurídica, cabendo à SCP a remuneração pela intermediação do negócio.

A terceira espécie de SCP desenvolve a captação de financiamentos, que consiste no encaminhamento de clientes às instituições financeiras que prestam tal serviço, sendo a SCP remunerada também sob a forma de comissão.

Depois de descrever as atividades desenvolvidas pelas SCP, a Impugnante afirma o seguinte:

45. Insta salientar que a constituição de uma sociedade autônoma para o desenvolvimento de todas as atividades supra mencionadas, se deu por razões operacionais da empresa, que ao mesmo tempo em que viu no mercado uma possibilidade de empreender em uma atividade diversa/secundária da sua atividade preponderante, viu a necessidade de montar uma estrutura operacional/contábil/financeira diversa daquela que já possuía, a fim da consecução dessa nova atividade.

46. Nesse contexto, esclarecidas as atividades exercidas pelas SCP criadas com as finalidades explicitadas acima, e de acordo com a peculiaridade existente na legislação desse tipo societário, a ausência de seu contato com o mundo exterior, já que a apresentação para terceiros dá-se apenas na pessoa de seu sócio ostensivo, equivocaram-se os Srs. Fiscais ao alegar que as Sociedades em Conta de Participação não exercem nenhuma função na estrutura societária da Orly Veículos, razão pela qual deve o Auto de Infração ora Impugnado ser anulado em sua totalidade.

No item III.3, a Impugnante defende a ilegalidade da desconsideração das SCP. Segundo a Impugnante, a escolha da forma societária cabe aos agentes que decidem se reunir para a exploração de uma determinada atividade, devendo ser considerados vários fatores de ordem econômica e jurídica. Ainda segundo a Impugnante, a escolha pela Sociedade em Conta de Participação é totalmente válida, já que é regulada pela legislação brasileira.

No item III.3.1, citando lições doutrinárias, a Impugnante alega existir fundamentação econômica para a constituição das SCP em tela. Nesse sentido, no parágrafo 52 da impugnação, reproduz excerto de obra jurídica em que o autor afirma o seguinte:

“Nesse contexto, se esses agentes desejam poupar despesas com a organização de uma das formas de sociedade dotada de personalidade, seja porque a urgência da operação não permite o cumprimento de múltiplas e demoradas formalidades, seja pelo simples intento de não criar entre eles um elevado grau de comprometimento, a tipologia jurídica brasileira mais conveniente à realização formal de suas vontades é seguramente, a Sociedade em Conta de Participação.

Pelo fato de não originar a criação de uma pessoa jurídica distinta da pessoa de seus sócios, bastando, basicamente, para sua formação a mera comunhão de interesses, a conta de metade se constitui de maneira simples, não prevendo a legislação brasileira nenhuma forma específica para que venha a existir. Essa informalidade, que será mais bem analisada nos tópicos seguintes, é um dos principais fatores que justificam sua adoção.” (sem destaques no original)

Ainda tratando da fundamentação econômica para a constituição das SCP, a Impugnante alega o seguinte:

54. Ademais, no que tange às funções desenvolvidas pelas SCPs, conforme já mencionado nesta Impugnação, trata-se das atividades antes desenvolvidas pela contribuinte em caráter extraordinário.

55. Ocorre que, a forma como funcionava a execução dessas atividades extraordinárias, não se atendia às necessidades do negócio, razão pela qual a contribuinte decide pela concentração de esforços em suas atividades ordinárias, de modo a repassar as demais (de caráter extraordinário - que se resumem na intermediação de negócios com clientes especiais) para sociedades devidamente dedicadas a tal função.

[...]

59. E tem mais. O Ente Fiscalizador em questão não logrou em comprovar, em momento algum, a sua tese de planejamento tributário abusivo (este tema será apresentado em detalhes nos tópicos posteriores desta Impugnação), agindo como se a transferência das atividades extraordinárias da contribuinte às SCPs incidisse em uma hipótese de presunção legal de ilícito tributário, tendo em vista que impôs à contribuinte o ônus de provar a ilicitude da relação jurídica com as SCPs. O que não se admite!

60. Ora, não é a contribuinte que tem o dever de manifestar a função econômica das SCPs, ao contrário, cabe à fiscalização o dever de comprovar de forma minuciosa a ausência desta função.

No item III.3.2, a Impugnante alega que seria incorreta a vinculação da receita de comissão à operação de venda dos veículos. Afirma, ainda, que no Relatório Fiscal teria sido mencionada a realização de operações de consignação com a montadora Fiat. No entanto, no presente caso, a Autoridade Fiscal não estabeleceu tal vinculação e nem relatou a realização de operações de consignação.

Ressalte-se ainda que, em um dado momento (parágrafo 70), a Impugnante parece atribuir à fiscalização uma frase contendo referência a outra montadora (VW). Além disso, no parágrafo 76 reproduz uma expressão matemática que teria sido elaborada pela Autoridade Fiscal, mas que, na verdade, não consta do Relatório Fiscal. Tais fatos evidenciam que, provavelmente, este item III.3.2 se refira a caso distinto do que ora se analisa, razão pela qual pode-se concluir que a argumentação nele contida é estranha ao litígio, de modo que não será relatada e nem apreciada.

No item III.3.3, a Impugnante retoma a questão do propósito negocial, apresentando argumentação contrária à conclusão da Autoridade Fiscal, no sentido de que as SCP foram criadas apenas para economizar tributos, bem como que inexistem de fato. Nas palavras da Impugnante:

98. Quanto à existência fática das SCP e ao exercício de suas atividades já se dissertou exaustivamente, bastando para comprovação documental a análise de seu contrato social (formalidade que nem é exigida por lei) e sua escrituração contábil, portanto não cabendo a arguição de que existem apenas no papel. **Ademais, o próprio Ente Fiscal admite anteriormente que tais empresas ocupam um papel permanente na estrutura da empresa: a intermediação de financiamentos nas vendas.**

99. Relativamente às despesas alocadas na SCP, a situação retratada não poderia ser diferente, já que a única despesa que essa possui é simplesmente os gastos com funcionários que realizam a atividade fim da empresa, e, ainda, apesar de não citado pela Fiscalização, mas pode ser claramente visto nos documentos contábeis anexos, há despesas com os seguintes impostos: ISS, PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

100. Quanto aos custos de venda, portanto, esses devem ser e são alocados nas contas Orly Veículos Ltda., pois a ela incube a atividade relacionada à venda de veículos.

101. Como as SCP funcionam dentro do estabelecimento da sócia ostensiva, utilizando apenas um pequeno espaço que se limita na maioria das vezes a uma mesa onde o funcionário realiza suas atividades de intermediação de negócios, não há porque ter despesas com manutenção de prédios, energia, água, etc.

Ora, conforme amplamente demonstrado, um dos propósitos da criação das SCP é a redução de custos operacionais o que efetivamente ocorre nesse caso, e não contraria em qualquer momento o ordenamento jurídico.

Mais adiante, ainda no item III.3.3, reproduz uma extensa ementa de julgado do TRF da 5ª Região, a sobre ela assinala que se refere a acórdão que reforça “a legalidade da forma de recolhimento de tributos utilizada pela Impugnante, pois como sócia ostensiva compete a ela a responsabilidade pela apuração e recolhimento dos impostos devidos pelas SCPs que são pagos juntamente com seus próprios tributos”.

No item III.3.4, a Impugnante discorre sobre o planejamento tributário. Primeiramente, alega que as SCP foram criadas para o fim de operacionalizar a atividade de intermediação de negócios entre instituições financeiras e consumidores e, na venda direta, entre a fábrica e consumidores, de modo que seria descabida a conclusão da Autoridade Fiscal no sentido de que seriam simulados os atos de criação dessas sociedades.

Alega, ainda, que a Fiscalização não apresentou provas materiais capazes de invalidar a forma pela qual foi tributada a receita regularmente auferida pelas SCP.

Mais adiante afirma o seguinte:

116. Outra vantagem advinda da escolha pela conta em participação, devido a alguns aspectos de seu tratamento fiscal, é realmente a possibilidade de utilizar o planejamento tributário como forma de reduzir a carga tributária, o que também não ofende a qualquer dispositivo legal, não sendo motivo para desconstituição das mesmas.

117. Até 2001, a opção pela SCP não trazia nenhum benefício em termos de planejamento tributário, pois a apuração de seus resultados tributáveis tinha como base o mesmo tratamento dado aos demais resultados do sócio ostensivo. A partir de 01.01.01, o art. 14 da Lei nº 9.718/98, combinado com o art. 1º da IN SRF nº 31, de 29.03.01, permitiu que **o resultado tributável da SCP seja apurado independentemente da tributação do sócio ostensivo**, o que se traduz num planejamento tributário denominado de Planejamento Tributário Optativo onde elege-se a melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador, como, por exemplo, a tributação do IRPJ pelo lucro real ou presumido. No caso em questão a Impugnante é tributada sob o regime do Lucro Real e nas SCP a tributação é pelo Lucro Presumido.

118. Sob o ponto de vista equivocado da Fiscalização, a estratégia contábil/tributária utilizada pela Impugnante seria a de alocar os custos e despesas em sua escrituração contábil minimizando suas receitas de modo a gerar prejuízos fiscais sucessivos e de modo inverso as SCP, que não possuem custos e despesas e dispõe de condições vantajosas de tributação, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação mais favorecida. Porém, o narrado pelo Fisco não ocorre de fato.

[...]

120. Como visto, a Sociedade em Conta de Participação é sujeito passivo tributário e todos os tributos por ela devidos são apurados e recolhidos pelo Sócio Ostensivo - Orly Veículos. Todavia, a apuração dos tributos devidos pela SCP é feita independentemente da apuração dos tributos devidos pelo sócio ostensivo, sendo aquela feita pelo Lucro Presumido e essa pelo Lucro Real. Dessa forma, o lucro apurado na SCP (já efetivadas as deduções e incidência de impostos) é distribuído aos sócios, como dividendos, e sendo considerados como receitas da Ostensiva, nos moldes da legislação fiscal, não estão sujeitas novamente à tributação.

121. Não está correto então dizer que a Impugnante transfere receitas obtidas em sua atividade mercantil (vendas de veículos) à Sociedade em Conta de Participação, já que, **as receitas recebidas por essas sociedades são apenas quanto às comissões recebidas pela atividade de intermediação de negócios, que também é tributada conforme rege a lei. Ressalta-se ainda, que referidas receitas decorrem de uma atividade diversa da venda de veículos, não caracterizada como a atividade-fim da Impugnante.**

122. Dessa forma, a desconsideração das SCP pela Autoridade Fiscal, ainda que funcionem como forma de planejamento tributário, não tem qualquer amparo legal. Ao contrário, é forma abusiva e arbitrária de utilização de poder. Vale mencionar que tal prática descrita no malfadado parágrafo único do art. 116 do CTN não foi regulamentado por lei ordinária e, portanto, não cabe sua aplicação.

123. E ainda, a par da indubitosa função econômica das SCPs, há que se considerar que estas sociedades foram regularmente constituídas, atuando antes do fato gerador dos tributos lançados e, eficientemente, oferecendo a receita de suas atividades à tributação pelo regime do Lucro Presumido, sem que estivesse obrigadas ao Lucro Real. Ora, não se deixou, **em momento algum**, de tributar a receita auferida pelas SCPs, ao contrário, tributou-se como determina a legislação, na pessoa de cada uma das SCPS.

No item IV, a Impugnante simplesmente alega que, em razão da inexistência de motivos para desconstituir as SCP a ela vinculadas, não há motivação legal para a lavratura do Auto de Infração, devendo o mesmo ser considerado nulo.

A Contribuinte dedica o item V à impugnação da multa de ofício aplicada. Inicialmente, alega ser precária a fundamentação da Autoridade Fiscal no sentido de caracterizar seu dolo, nos seguintes termos:

136. Em outras palavras, o evidente intuito de sonegação, justificador da aplicação da multa majorada, foi imputado ao contribuinte apenas em tese, sem que conste dos autos qualquer elemento que efetivamente comprove a sua materialidade, posto que se tributa com base em mera presunção. A imputação da sonegação encontra-se firmada tão somente na suposta omissão de receita pela hipotética transferência de receitas da ostensiva às SCP para que estas fossem tributados de forma menos onerosa, o que não ocorreu no caso.

Além disso, também alega o efeito confiscatório da multa aplicada, e afirma estar ausente a indicação precisa e necessária do crime contra a ordem tributária supostamente cometido, inviabilizando a Representação Fiscal para Fins Penais.

Por fim, no item VI, apresenta seus pedidos nos seguintes termos:

Por todo o exposto, requer a Impugnante seja a presente Impugnação julgada procedente, reconhecendo-se a nulidade integral do Auto de Infração, em virtude de

todas as impropriedades aduzidas nas razões de mérito do ora Impugnado amplamente demonstradas, frente que o lançamento fiscal carece, in tottum, de quaisquer fundamentação que a justifique.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial, documental e pericial, realização de diligência nos termos da lei, caso necessário.

A Impugnante protesta, ainda, pela juntada de novos documentos, caso entenda necessário; ante o grande volume de documentos envolvidos no procedimento fiscalizatório.

Nesses termos, pede deferimento.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1.993 a 2019) negou provimento à impugnação nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A comprovação da natureza simulada de um negócio jurídico deve se concentrar não somente no caráter artificial da declaração exteriorizada, mas também há que se demonstrar a vontade de enganar, o que é perfeitamente possível por meio da revelação da vantagem ou resultado que emerge da realização do negócio da forma como se deu.

Considerando que foram devidamente demonstrados tanto a inexistência de fato dos negócios realizados quanto o objetivo subjacente à estratégia, pode-se concluir que restou comprovada a simulação levada a efeito pela Contribuinte.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SIMULAÇÃO.

Embora seja verdade que o estudo relativo aos limites do planejamento tributário ainda não conte com definições muito precisas, também é verdade que há um consenso entre os diversos autores da doutrina pátria especializada acerca da abusividade do planejamento tributário levado a efeito mediante simulação.

O planejamento tributário levado a efeito mediante simulação compreende a formalização de negócios jurídicos absolutamente lícitos em sua aparência, mas que, em essência, não existem. Com sua realização, o que se pretende é apenas evitar ou reduzir a tributação, de modo artificial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Se as circunstâncias apuradas evidenciam a ação dolosa que objetiva impedir o conhecimento pelo Fisco das reais condições em que ocorreram os fatos geradores, bem como de seus aspectos pessoais por meio da transferência, de maneira artificial, da condição de contribuintes para terceiros, cabe a imposição da multa qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no Decreto que regula o processo administrativo fiscal na esfera federal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte apresentou recurso voluntário mediante o qual se limitou a reiterar (aliás, *ipsis litteris*) argumentos já trazidos na impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Conforme o disposto no artigo 57 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

A esse artigo foi acrescido o § 3º pela Portaria MF nº 329, de 2017, com a seguinte redação. Abaixo, faço sua reprodução:

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.

Pois bem, no presente feito, o recurso voluntário não só deixou de apresentar novas razões de defesa, sua peça recursal é uma cópia literal da impugnação sem qualquer diálogo com a decisão que supostamente pretenderia contraditar.

Com base nesse contexto fático e normativo, sigo o voto.

PRELIMINARES

Pedido de juntada posterior de documentos

Em relação ao pedido para juntada posterior de documentos, a decisão recorrida assim se manifestou:

Conforme relatado, a Contribuinte “protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito”. Em relação à prova documental, “protesta, ainda, pela juntada de novos documentos, caso entenda necessário; ante o grande volume de documentos envolvidos no procedimento fiscalizatório”.

Quanto a esse pedido, de se ressaltar que diferentemente do rito comum ordinário previsto pelo Código de Processo Civil, no Processo Administrativo Fiscal federal não há uma fase de instrução probatória, autônoma, posterior à fase postulatória. Nesse aspecto, há que se observar a disciplina do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal na esfera federal, abaixo reproduzido:

(...)

Portanto, como regra, à luz do dispositivo acima reproduzido, as provas devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de a Impugnante apresentá-las em outro momento processual.

Excepcionalmente, para que seja admitida a juntada de documentos comprobatórios do direito alegado após a apresentação da impugnação, devem ser atendidos os requisitos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam, deve ser demonstrada a impossibilidade de sua apresentação no momento da impugnação, ou a prova posteriormente juntada deve se referir a fato ou direito superveniente.

No presente caso, após a apresentação da impugnação, não consta que a Contribuinte tenha apresentado requerimento para juntada posterior de documentos.

Adoto o mesmo entendimento quanto a este ponto.

Pedido de perícia

No tocante ao pedido de perícia, a Delegacia de Julgamento assim fundamentou seu voto:

A Contribuinte “protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial, documental e pericial, realização de diligência nos termos da lei, caso necessário”. Quanto a esse pedido, mais uma vez há que se observar a disciplina do art. 16 do Decreto nº 70.235, 1972:

(...)

Portanto, considerando o caráter genérico do requerimento de realização de perícia formulado pela Contribuinte, há que ser indeferido o referido pedido, à luz do dispositivo acima reproduzido.

Não vejo razões para qualquer tipo de reparos a decisão recorrida, pois não cabem pedidos genéricos de prova pericial.

Representação fiscal para fins penais

Quanto à contestação relativa à representação fiscal para fins penais, a autoridade recorrida ofereceu os seguintes fundamentos:

Referindo-se à Representação Fiscal para fins Penais elaborada pela Autoridade Fiscal, a Contribuinte assim se manifestou:

(...)

Quanto a essa matéria, cumpre dizer que sobre ela o julgador administrativo não tem competência para se manifestar. Inclusive, esse é o objeto da Súmula CARF nº 28: (...)

Também correto foi o seu decidir, pois amparado por Súmula do CARF, em relação a qual este colegiado está vinculado.

MÉRITO

Principal

Sorte diversa não deve ter as questões atinentes à exigência principal. A Delegacia de Julgamento assim fundamentou seu voto quanto a esse tema:

Conforme relatado, a Interessada, que no período fiscalizado optou pela apuração anual do lucro real, explora o comércio de veículos na condição de concessionária da montadora Fiat. Para desenvolver a intermediação na venda direta da montadora para consumidores, bem como a intermediação na captação de financiamentos para instituições financeiras, a Interessada constituiu quatorze Sociedades em Conta de Participação (SCP).

Segundo o entendimento da Autoridade Autuante, em relação ao período fiscalizado, “com a execução da reorganização societária e a adoção do lucro presumido para as SCPs a Orly conseguiu economizar aproximadamente R\$ 3,5 milhões no pagamento dos tributos IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep nos anos de 2009 e de 2010”.

No entanto, a Autoridade Fiscal concluiu que “a constituição das SCPs foi irregular, pois teve como única motivação a criação artificial de condições para a redução da carga tributária, não tendo qualquer embasamento econômico e comercial. Tratou-se de planejamento tributário abusivo e ilícito implementado por meio de reorganização societária”.

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, no presente caso foram criadas “situações de direito que não correspondem às situações de fato”. Nesse sentido, entendeu que a Interessada promoveu a fragmentação de seus negócios, de modo que “as atividades da empresa original, tributada no lucro real, que possuem altos índices de lucratividade passam a ser desenvolvidas pelas novas empresas criadas, inexistentes de fato”, as quais “optam pela tributação no regime do lucro presumido, que estabelece coeficientes de presunção de lucro mais favoráveis aos realmente obtidos, havendo grande diminuição da carga tributária”.

Em síntese, as razões apontadas no Relatório do Trabalho Fiscal para descon sideração das SCP, e a consequente atribuição de seu resultado à Contribuinte autuada, são as seguintes:

- *no presente caso, a constituição das SCP é meramente formal, pois elas não existem de fato;*
- *a conclusão pela inexistência de fato das SCP decorre dos seguintes indícios conjuntamente considerados:*
 - *as atividades das SCP eram executadas nas instalações da sócia ostensiva, sem quaisquer ônus;*
 - *nenhuma das SCP possuíram despesas normais de funcionamento, como de energia, telefonia e comunicação, materiais de escritório, aluguel, limpeza e conservação;*

- na contabilidade, somente *lhe* foram apropriadas despesas de pessoal de três ou quatro empregados (dependendo do período), embora existissem formalmente quatorze SCP;
 - na contabilidade, a conta contábil Caixa é única em cada filial, de forma que não há segregação de recursos próprios e das SCP;
 - também não há contas bancárias exclusivas para as SCPs, sendo os recursos das atividades da Orly e das SCPs movimentados nas mesmas contas;
- os sócios ocultos são pessoas físicas que são sócias de duas das empresas sócias da Orly;
 - as atividades de intermediação de negócios desenvolvidas pelas SCPs já eram executadas pela Orly e pela incorporada Halen;
 - as SCP e a sócia ostensiva operavam como uma única empresa, havendo absoluta dependência das primeiras em relação a segunda, seja em relação à utilização gratuita de sua estrutura física, seja no fato de trabalharem exclusivamente com os clientes da sócia ostensiva;
 - as atividades das SCP se referem a serviços que as próprias concessionárias de veículos normalmente prestam;
 - as atividades das SCP estão inseridas no cotidiano da concessionária, inclusive de maneira que o consumidor dos produtos e serviços não é capaz de discernir que uma pluralidade de sociedades o está atendendo;
 - a estratégia foi implementada com intuito exclusivo de desonerar a tributação;
 - em razão de inexistência de despesas e custos em dez das SCP, e de reduzidas despesas em quatro delas (somente custos de pessoal), estas sociedades obtiveram lucratividade anual de mais de 98% em relação a sua receita líquida, índice completamente irreal;
 - o valor reduzido do capital investido em empresas tão lucrativas mostra o objetivo de simples cumprimento de uma formalidade, distanciada da realidade;
 - Com a execução da reorganização societária e a adoção do lucro presumido para as SCP a Orly conseguiu economizar aproximadamente R\$ 3,5 milhões no pagamento dos tributos, nos anos de 2009 e de 2010.

Em sua defesa, a Contribuinte afirma que a desconsideração da constituição de Sociedades em Conta de Participação é ilegal e absurda, e não encontra qualquer fundamentação legal para tanto. Em síntese, trouxe os seguintes argumentos:

- as SCP exercem atividades extraordinárias, distintas daquelas que constam no objeto social da sócia ostensiva;
- a possibilidade de empreender em uma atividade diversa da sua atividade preponderante gerou a necessidade de montar uma estrutura operacional/contábil/financeira diversa daquela que já possuía;
- a execução dessas atividades extraordinárias não atendia às necessidades do negócio, razão pela qual a contribuinte decidiu pela concentração de esforços em suas atividades ordinárias, de modo a repassar as demais (de caráter

extraordinário - que se resumem na intermediação de negócios com clientes especiais) para sociedades devidamente dedicadas a tal função;

- *a constituição das SCP para o desenvolvimento das atividades relacionadas à intermediação de vendas diretas e financiamentos se deu por razões operacionais;*
- *os contratos apresentados e legislação de regência deixam claro que é evidente a legalidade da constituição das SCP debatidas, pois atendem a todas as características desse tipo societário;*
- *quanto à existência fática das SCP e ao exercício de suas atividades basta para comprovação documental a análise de seu contrato social e sua escrituração contábil;*
- *relativamente às despesas alocadas nas SCP, a situação retratada não poderia ser diferente, já que as únicas despesas que essas possuem são simplesmente os gastos com funcionários, e, ainda, apesar de não mencionado pela Fiscalização, há despesas com os seguintes impostos: ISS, PIS, COFINS, CSLL e IRPJ;*
- *como as SCP funcionam dentro do estabelecimento da sócia ostensiva, utilizando apenas um pequeno espaço que se limita na maioria das vezes a uma mesa onde o funcionário realiza suas atividades de intermediação de negócios, não há porque ter despesas com manutenção de prédios, energia, água, etc;*
- *segundo lições da doutrina, a criação de SCP se justifica:*
 - *em razão da urgência da operação, que não permite o cumprimento de múltiplas e demoradas formalidades exigidas para a constituição de outros tipos societários; ou*
 - *pelo simples intento de não criar entre os agentes envolvidos um elevado grau de comprometimento;*
- *a fiscalização não comprovou, em momento algum, a sua tese de planejamento tributário abusivo, agindo como se a transferência das atividades extraordinárias da contribuinte às SCP incidisse em uma hipótese de presunção legal de ilícito tributário;*
- *não é a contribuinte que tem o dever de manifestar a função econômica das SCP; ao contrário, cabe à fiscalização o dever de comprovar de forma minuciosa a ausência desta função;*
- *como as SCP foram criadas para o fim de operacionalizar a atividade de intermediação de negócios entre instituições financeiras e consumidores e, na venda direta, entre a fábrica e consumidores, é descabida a conclusão da Autoridade Fiscal no sentido de que seriam simulados os atos de criação dessas sociedades;*
- *outra vantagem advinda da escolha pela conta em participação realmente é a possibilidade de utilizar o planejamento tributário como forma de reduzir a carga tributária, o que também não ofende qualquer dispositivo legal, não sendo motivo para desconstituição das SCP;*
- *a alteração legislativa ocorrida em 2001 permitiu que o resultado tributável da SCP seja apurado independentemente da tributação do sócio ostensivo, o*

que se traduz num planejamento tributário denominado de Planejamento Tributário Optativo em que se elege a melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador, como, por exemplo, a tributação do IRPJ pelo lucro real ou presumido;

- não está correto dizer que a Impugnante transfere receitas para as SCP; as receitas auferidas pelas SCP decorrem de atividade diversa da venda de veículos, não caracterizada como a atividade-fim da Impugnante;*
- a desconsideração das SCP pela Autoridade Fiscal não tem qualquer amparo legal; uma vez que o malfadado parágrafo único do art. 116 do CTN não foi regulamentado por lei ordinária e, portanto, não cabe sua aplicação;*
- não se deixou, em momento algum, de tributar a receita auferida pelas SCP, ao contrário, tributou-se como determina a legislação, na pessoa de cada uma das SCP.*

No presente caso, como se nota, a questão principal se resume em examinar a possibilidade de a Contribuinte opor à Fazenda Pública os efeitos da estrutura societária por ela organizada, e que consistiu na constituição de quatorze SCP para atuar nas atividades de intermediação nas vendas diretas e na captação de financiamentos.

Considerando a situação fática encontrada pela Autoridade Fiscal, há que se referendar a desconsideração das SCP, para fins de rejeitar os efeitos fiscais decorrentes de sua constituição, conforme passo a explicar.

Ainda que as pessoas, físicas ou jurídicas, disponham de liberdade para organizar seus negócios da forma como entenderem mais adequada a seus interesses, essa liberdade não é irrestrita, encontrando limites no próprio ordenamento jurídico.

Não se pode ignorar que é intenso o debate acerca da existência de limites ao planejamento tributário. No entanto, quanto à estratégia levada a efeito no presente caso, com relativa tranquilidade pode-se concluir que o planejamento tributário posto em prática pela Contribuinte encontra-se no terreno da abusividade sendo, por consequência, inoponível ao Fisco federal.

Na pesquisa dos limites ao planejamento tributário, muito se discute acerca da possibilidade do emprego da interpretação econômica do direito. Além disso, os estudiosos do tema têm se debruçado sobre a caracterização e os efeitos das patologias do negócio jurídico – como o abuso de direito, o abuso de formas jurídicas e a fraude à lei – e sua repercussão sobre o planejamento tributário. Mas, se é verdade que o estudo desses temas ainda não conte com definições muito precisas, por outro lado, seguramente há um consenso entre os diversos autores da doutrina pátria especializada acerca da abusividade do planejamento tributário levado a efeito mediante simulação.

O planejamento tributário levado a efeito mediante simulação compreende a formalização de negócios jurídicos absolutamente lícitos em sua aparência, mas que, em essência, não existem. Com sua realização, o que se pretende é apenas evitar ou reduzir a tributação, de modo artificial.

Neste ponto, é preciso esclarecer que uma estratégia colocada em prática pelo contribuinte com o fim exclusivo de gerar economia tributária não é, necessariamente, ilícita. Estratégias semelhantes à que ora se aprecia, compreendendo segregação de atividades empresariais antes desempenhadas por uma única pessoa jurídica, podem ser perfeitamente legítimas quando restar demonstrada sua existência concreta para além da mera formalidade, revelando

elementos caracterizadores da essência negocial envolvida e afastando a possibilidade de a estratégia constituir uma simulação.

Por outro lado, o caráter exclusivamente formal e notadamente artificial do arranjo resultante do planejamento tributário é um sinal bastante forte de sua abusividade, indicativo da possibilidade de o arranjo envolver a prática de simulação. Caso a simulação seja comprovada, restará demonstrada a abusividade do planejamento tributário em questão.

Esta é justamente a imputação que a Autoridade Fiscal dirige à Contribuinte no presente caso, conforme se depreende do seguinte excerto do Relatório Fiscal:

A empresa fiscalizada não declarou à RFB e não pagou mais de R\$3,5 milhões em tributos, relativos aos anos de 2009 e 2010, mediante a simulação da constituição das SCPs. Esta simulação ocorreu quando a Orly, sócia ostensiva, e os sócios ocultos dolosamente engendraram e praticaram um negócio jurídico aparente, desejando na verdade fraudar o Fisco. Mediante conluio entre as partes foram assinados os contratos de criação das SCPs, atos meramente formais, que consistiram em declarações de vontades irreais.

Portanto, a questão fundamental que deve ser enfrentada neste processo se resume à verificação concreta, ou não, de simulação.

De acordo com os ensinamentos de CLÓVIS BEVILÁQUA, “diz-se que há simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida”. Com isso, pode-se inferir, desde logo, que a marca essencial da simulação é a falta de existência concreta do ato simulado, pois ele “existe apenas aparentemente”. Nessa linha, prossegue o civilista afirmando que o ato simulado:

É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real de vontade, ou simula a existência de uma declaração que não se fez. É uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Na lição acima reproduzida, datada do início do século XX, ficam bem evidenciados os contornos da simulação: é a declaração feita com o objetivo de enganar, seja porque sob o seu manto não há qualquer vontade real (simulação absoluta), ou porque, na verdade, sob o seu manto há outra vontade que não aquela que o ato simulado representa (simulação relativa). Por essa razão, a simulação é enunciada, frequentemente, como sendo a divergência entre a vontade real e a declarada. Mas, ainda assim, é importante registrar que não se trata de um vício da vontade. Nesse sentido, bastante esclarecedoras são as palavras de FRANCISCO AMARAL:

Simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Não é vício da vontade, pois não a atinge em sua formação. É antes uma disformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a que se destina, com o objetivo de enganar terceiros.

Portanto, diferentemente do erro, do dolo e da coação, que constituem vícios que atingem a própria formação da vontade, na simulação as partes consciente e efetivamente desejam o que praticam. E praticam com a finalidade de enganar terceiros.

Desse modo, as indagações acerca da simulação e, conseqüentemente, a comprovação da natureza simulada de um negócio jurídico, devem se concentrar não somente no caráter artificial da declaração exteriorizada, mas

também há que se demonstrar a vontade de enganar, o que é perfeitamente possível por meio da revelação da vantagem ou resultado que emerge da realização do negócio da forma como se deu. Em outras palavras, para perquirir a natureza simulada de um negócio jurídico, ao invés de perguntar qual a vontade real e a vontade aparente das partes, mais relevante é indagar sobre a causa do negócio jurídico exteriorizado ou, em outros termos, por que o negócio foi realizado da forma que aparenta.

Depois de retomar os contornos teóricos da simulação, a partir deste ponto cumpre verificar se a realidade encontrada pela Autoridade Fiscal no presente caso se enquadra em tais contornos.

Conforme restou esclarecido acima, a demonstração da ocorrência concreta da simulação exige a comprovação da inexistência de fato dos negócios praticados e a revelação do motivo que justificou sua realização, sendo suficiente, para tanto, a indicação precisa do resultado atingido.

Segundo a Autoridade Fiscal, as SCP constituídas pela Contribuinte autuada só tinham existência “no papel”. Sem ignorar a natureza dessa figura jurídica, caracterizada pela Lei Civil como sociedade não personificada, a fiscalização demonstrou a inexistência de fato das SCP criadas pela Contribuinte a partir da consideração conjunta dos seguintes elementos:

- as atividades das SCP eram executadas nas instalações da sócia ostensiva, sem quaisquer ônus;*
- as SCP e a sócia ostensiva operavam como uma única empresa, havendo absoluta dependência das primeiras em relação a segunda, seja em relação à utilização gratuita de sua estrutura física, seja no fato de trabalharem exclusivamente com os clientes da sócia ostensiva;*
- nenhuma das SCP incorreram em despesas normais de funcionamento, como de energia, telefonia e comunicação, materiais de escritório, aluguel, limpeza e conservação;*
- na contabilidade, somente lhe foram apropriadas despesas de pessoal de três ou quatro empregados (dependendo do período), embora existissem formalmente quatorze SCP;*
- em razão de inexistência de despesas e custos em dez das SCP, e de reduzidas despesas em quatro delas (somente custos de pessoal), estas sociedades obtiveram lucratividade anual de mais de 98% em relação a sua receita líquida, índice completamente irreal;*
- o valor reduzido do capital investido em empresas tão lucrativas mostra o objetivo de simples cumprimento de uma formalidade, distanciada da realidade.*

A fiscalização também revelou que, na contabilidade, a conta contábil Caixa era única em cada filial, de forma que não havia segregação entre os recursos da Autuada e os recursos das SCP. Além disso, a fiscalização constatou que também não havia contas bancárias exclusivas para as SCP, sendo os recursos das atividades da Autuada e das SCP movimentados nas mesmas contas.

Todos esses fatos contradizem a Impugnante no ponto em que afirma haver estrutura operacional, contábil e financeira dedicada às SCP e diversa daquela que já possuía. Não parece ser essa a verdade, afinal, como é possível falar em estrutura operacional diversa se praticamente todas as instalações utilizadas

pertencem à Autuada? Como é possível falar em estrutura financeira diversa se nem mesmo havia contas bancárias dedicadas à movimentação das SCP? E, por fim, como é possível falar em estrutura contábil diversa se a conta contábil Caixa era única em cada filial da Autuada?

Todas essas constatações, que não restaram devidamente refutadas pela defesa, quando analisadas em conjunto, revelam a existência meramente formal das SCP. E não deixa de ser curiosa essa constatação, afinal, a Lei não exige qualquer formalidade especial para fins de constituição desse tipo societário (CCB, art. 992). Em outras palavras, no presente caso, a existência de entidades cuja constituição dispensa formalidades somente se verifica sob o ponto de vista formal.

Também corrobora a tese de inexistência real das SCP o fato de a situação inicialmente observada ter se mantido inalterada. Com efeito, as atividades repassadas às SCP já eram realizadas pela Autuada, e continuaram a ser realizadas nos mesmos estabelecimentos, utilizando-se da mesma estrutura física, contábil e financeira, provavelmente atendendo aos mesmos clientes que antes já eram atendidos pela Autuada.

Alteração, de verdade, parece que somente ocorreu no plano dos papéis, e essa nova "roupagem jurídica" não deve ter perturbado as operações, afinal, conforme afirmou a Autoridade Fiscal, as atividades das SCP se referem a serviços que as próprias concessionárias de veículos normalmente prestam.

Outro aspecto que merece ser apontado diz respeito ao argumento utilizado pela Impugnante para defender a existência de fundamentação econômica para a constituição das SCP em tela. Nesse sentido, no parágrafo 52 da impugnação, a Contribuinte reproduz excerto de obra jurídica em que o autor afirma o seguinte:

"Nesse contexto, se esses agentes desejam poupar despesas com a organização de uma das formas de sociedade dotada de personalidade, seja porque a urgência da operação não permite o cumprimento de múltiplas e demoradas formalidades, seja pelo simples intento de não criar entre eles um elevado grau de comprometimento, a tipologia jurídica brasileira mais conveniente à realização formal de suas vontades é seguramente, a Sociedade em Conta de Participação."

Pelo fato de não originar a criação de uma pessoa jurídica distinta da pessoa de seus sócios, bastando, basicamente, para sua formação a mera comunhão de interesses, a conta de metade se constitui de maneira simples, não prevendo a legislação brasileira nenhuma forma específica para que venha a existir. Essa informalidade, que será mais bem analisada nos tópicos seguintes, é um dos principais fatores que justificam sua adoção." (sem destaques no original)

Como se nota, o autor esclarece que a constituição da SCP se justifica em razão da urgência da operação e do desejo de evitar o comprometimento entre os agentes, que seria originado em decorrência da constituição de uma nova sociedade personificada. Ora, na constituição das SCP sob exame não se fazia presente nem a urgência operacional, e nem o risco da criação de novo comprometimento entre os agentes envolvidos.

Como as atividades de intermediação já eram realizadas pela Autuada, não se pode conceber que havia a alegada urgência que demandava a constituição mais ágil de novas entidades sob o tipo societário não personificado, marcado pela informalidade. Da mesma forma, como as SCP foram criadas mediante a

associação com pessoas físicas que indiretamente já controlavam a própria Autuada, também não se poder afirmar que entre os agentes envolvidos havia o desejo de evitar o comprometimento representado por uma sociedade personificada. A Autuada e os sócios ocultos já mantinham relações societárias anteriores, ainda que indiretamente.

Portanto, pode-se concluir que, no presente caso, as SCP tinham existência somente no papel, e que nem mesmo se faziam presentes as circunstâncias capazes de justificar a constituição de entidades sob esse tipo societário, conforme apontadas pela lição doutrinária que a própria Impugnante colacionou.

Para concluir que a constituição das SCP decorreu da realização de negócios simulados, cumpre agora identificar o objetivo da iniciativa, revelador do motivo por trás da intenção de enganar. Nesse caso, a identificação do objetivo é elementar. Segundo apuração realizada pela Autoridade Fiscal, a implementação da estratégia sob exame viabilizou a opção pelo regime do Lucro Presumido por parte das SCP e, com isso, nos anos de 2009 e de 2010, a Autuada evitou o pagamento de aproximadamente R\$ 3,5 milhões a título de tributos federais.

Em síntese, considerando que foram devidamente demonstrados tanto a inexistência de fato dos negócios realizados quanto o objetivo subjacente à estratégia, pode-se concluir que restou comprovada a simulação levada a efeito pela Contribuinte. Com isso, fica esclarecido que a fiscalização demonstrou a abusividade do planejamento tributário executado, não havendo que se falar em exigência fiscal por meio de presunção, conforme alegação da Impugnante.

Também não há que se falar em mera opção fiscal pelo regime do Lucro Presumido. A legítima opção pelo referido regime pressupõe que a entidade possua existência concreta e em conformidade com o Direito, o que se demonstrou não ser o caso das SCP constituídas pela Impugnante.

Quanto à alegada impossibilidade de desconsideração das SCP por conta da ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, cumpre esclarecer que, tanto os que defendem o caráter antielisivo do referido dispositivo (caso de Marco Aurélio Greco), quanto os que defendem se tratar de norma antissimulação (como o faz Alberto Xavier), concordam que, tratando-se de simulação, o Código Tributário Nacional já oferece solução desde a sua publicação, em 1966.

Em outras palavras, independentemente da tese adotada em relação à caracterização da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, parece ser de ampla aceitação o fato de que, ainda que o referido dispositivo não tenha sido regulamentado, em casos de simulação o fisco pode recusar a eficácia dos negócios simulados e alcançar os negócios dissimulados que se enquadrarem na hipótese de incidência tributária, tudo com fundamento no inciso VII do art. 149 do CTN. Desse modo, a ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN não representa qualquer obstáculo à atuação do fisco nos casos em que restar demonstrada a prática de simulação.

Adoto sem nenhum reparo os mesmos fundamentos para manter a autuação principal e adito o fato de os sócios ocultos corresponderem a apenas uma pessoa física em cada uma das 14 sociedades em conta de participação. Foram elas: Eric Braz Tambasco, Thiago Braz Tambasco e Eloy José Mendonça Braz. Essas três pessoas físicas eram sócias de outras pessoas jurídicas sócias da autuada. Esses sócios ocultos participavam apenas com 1% do capital e, portanto, detinham direito a apenas uma fração diminuta do resultado das SCP, o que claramente caracteriza tratar-se de uma estrutura meramente formal com o fito de reduzir ilicitamente a tributação da pessoa jurídica sócia ostensiva.

Multa qualificada

Por derradeiro, também devem ser mantidos os fundamentos da autoridade julgada da primeiro grau com relação à qualificadora da multa. Abaixo, reproduzo sua lavra:

Portanto, segundo a Autoridade Fiscal, ao criar quatorze SCP que não existiam de fato, a contribuinte agiu com “o intuito claro de reduzir de forma fraudulenta e simulada os valores devidos de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS/Pasep”. Dessa forma, ainda segundo a Autoridade Fiscal, a Autuada e os sócios ocultos “dolosamente engendraram e praticaram um negócio jurídico aparente, desejando na verdade fraudar o Fisco”. Com a prática de tal conduta, a Contribuinte “impediu o conhecimento da Receita Federal das reais condições em que ocorreram os fatos geradores e de seus aspectos pessoais, tentando transferir para terceiros (as SCPs) a condição de contribuintes”.

Em sua defesa contra a qualificação da multa de ofício aplicada, além de alegar o efeito confiscatório da multa aplicada, a Impugnante sustenta ser precária a fundamentação da Autoridade Fiscal no sentido de caracterizar seu dolo (...)

Como se nota, a Contribuinte alega que a imposição da multa qualificada é incompatível com a exigência que lhe foi dirigida, que teria sido formulada com base em presunção, haja vista que não teria sido comprovada a materialidade de sua conduta ilícita. Ainda segundo a Impugnante, seu “o evidente intuito de sonegação, justificador da aplicação da multa majorada, foi imputado ao contribuinte apenas em tese”.

Primeiramente, cumpre registrar que o “evidente intuito de fraude” desde 2007 não consta mais na norma que prevê a qualificação da multa de ofício acrescida aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Além disso, conforme restou esclarecido neste voto, o lançamento fiscal não se fundamentou em mera presunção.

Na verdade, restou demonstrado o caráter abusivo do planejamento tributário executado pela Contribuinte.

De fato, no presente caso, há que se referendar a imposição da multa qualificada. Considerando que as SCP não têm existência concreta, e que foram criadas apenas com a finalidade de para elas transferir a condição de contribuinte que nunca deixou de recair sobre a Impugnante, sua conduta se enquadrou perfeitamente no inciso II do inciso 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Ademais, também é possível enquadrar a conduta da Contribuinte no art. 72 da mesma Lei, afinal, por fraude deve-se entender não apenas o resultado de falsificações materiais (como a adulteração de documentos, etc.), como parece ser o entendimento da Impugnante. Na medida que a simulação levada a efeito pela Contribuinte foi praticada maliciosamente, com o objetivo de enganar o Fisco federal, resta evidente a natureza fraudulenta de sua conduta, afastando qualquer possibilidade de se tratar de um comportamento fundamentado em mera interpretação equivocada de norma jurídica.

Por fim, quanto à alegação de que a multa aplicada teria efeito de confisco, cumpre ressaltar que a apreciação desta matéria foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

É que em casos como este, em que se pretende afastar penalidades fiscais negando validade aos atos nos quais são previstas, bastante limitada é a atuação do julgador administrativo. Em razão de o assunto estar disciplinado em atos legais regularmente editados e em face de às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não ser dada a atribuição de apreciar questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato legal, descabidas tornam-se quaisquer manifestações a esse respeito.

Com efeito, a apreciação de assuntos dessa natureza acha-se reservada ao Poder Judiciário, razão pela qual qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo daquele Poder.

Sobre o assunto, o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA - CARF consolidou seu entendimento em enunciado de Súmula, publicada no DOU nº 244, p. 71, Seção I, do dia 22 de dezembro de 2009: (...)

Assim definida tal limitação, cumpre referendar o feito fiscal no que se relaciona à imposição da multa de ofício fixada em 150%.

Processo nº 10640.720275/2014-95
Acórdão n.º **1401-002.085**

S1-C4T1
Fl. 2.187

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes