



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10670.721930/2014-75
ACÓRDÃO	1201-007.227 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUEDES & PAIXAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LIMITES NA REALIDADE NEGOCIAL.

Negócios jurídicos formalizados exclusivamente para obter vantagem fiscal, sem substância econômica ou autonomia operacional, são inoponíveis ao Fisco, conforme arts. 116, parágrafo único, do CTN e 149, VII, do CTN.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS.

Descaracterizada as sociedades em conta de participação, as respectivas receitas devem ser tributadas em nome da pessoa jurídica tida como “sócio ostensivo”, submetendo-se ao mesmo regime de apuração desta.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO - CTN, ART. 150, § 4º. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO OU COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - CTN, ART. 173, I.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO. RECEITAS DA SÓCIA OSTENSIVA ARTIFICIALMENTE TRANSFERIDAS. FATOS GERADORES PRATICADOS PELO SÓCIO OSTENSIVO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. Constatada a constituição meramente formal de sociedades em conta de participação com o único objetivo de transferir artificialmente receitas dos fatos geradores praticados pelo sócio ostensivo e obter a indevida redução de tributos, tem-se por configuradas as condutas de fraude e sonegação, e justificada a imposição da multa de ofício qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. ESPECIFICAÇÃO DE ATOS ANTIJURÍDICOS.

A identificação de atos específicos praticados pelo imputado de responsabilidade tributária é dispensável quando o quadro fático aponta para uma infração à lei que faz parte da própria estratégia da empresa, o que estaria ao alcance dos seus dirigentes. Assim, em tal situação, a responsabilidade dos dirigentes é devida não apenas pela prática de um ato específico, mas pela omissão diante de atos sabidamente ilegais, ainda que praticados por terceiros, mas que possuíam a obrigação legal de impedi-los.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice da qualificação da

multa de ofício para 100%. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora) e Lucas Issa Halah que davam parcial provimento em maior extensão, nos termos do voto da relatora. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente em exercício e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se do Recurso Voluntário interposto por Guedes & Paixão Ltda. e pelos corresponsáveis Ivan de Souza Guedes, Lynton José Paixão Guedes e Leandro Ivan Paixão Guedes contra o Acórdão n.º 16-76.957, proferido, por unanimidade, pela 4ª Turma da DRJ/São Paulo em 29 de março de 2017, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário exigido.

A Fiscalização lavrou Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário 2009 a 2012, totalizando R\$ 15.440.929,98 (tributo, multa qualificada de 150% e juros até dez/2014 - fls. 3/195). Os débitos resultaram da desconsideração de três Sociedades em Conta de Participação (SCPs) reputadas inexistentes de fato, criadas, segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 197/278), para fracionar receitas e reduzir, de forma ilícita, a carga tributária do grupo.

Segundo se observa no **TVF de fls. 197/278**, a GUEDES & PAIXÃO havia sido primeiramente fiscalizada quanto aos anos-calendário 2007 e 2008, resultando em lavratura de autos de infração e de representação fiscal para fins penais, conforme processos administrativos n.º 10670.721323/2012-43 e 10670.000118/2012-41, respectivamente.

Assim, foi realizado novo procedimento de fiscalização, dessa vez referente aos anos-calendário de 2009 a 2012 a fim de se avaliar se o mesmo planejamento tributário teria se concretizado nestes anos.

O TVF, então, relata os procedimentos adotados na fiscalização dos anos de 2007 a 2008 que teve início com o Termo de Início de Fiscalização lavrado em 20/01/2011 (fls. 372/375) para apresentação de informações e documentos e que levaram ao entendimento de que as SCPS são inexistentes de fato.

Na fiscalização realizada inicialmente, foram identificadas três SCPs vinculadas à matriz, operando no mesmo espaço físico, sob a mesma marca, sem estrutura operacional própria. A pulverização do faturamento teria permitido a tributação das SCPs pelo lucro presumido com o percentual de presunção de 8%, enquanto a matriz apurava os tributos federais pelo lucro real. Esse arranjo também ocasionaria redução do adicional de IRPJ e acesso ao regime cumulativo de PIS/COFINS nas alíquotas de 0,65% e 3% para uma das SCPs.

A Fiscalização apontou, ainda, DIPJs e DCTFs “fraudulentas”, com compensações indevidas de créditos reputados inexistentes e abatimento de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL fictícias.

Diante disso, efetuou-se o lançamento pelo lucro real trimestral consolidado, desprezando-se qualquer saldo de prejuízo fiscal ou base negativa, bem como as compensações declaradas em DCTF, por ausência de PERDCOMP válido. Além disso, foi feito o Reprocessamento de PIS/COFINS da atividade de manipulação pelo regime não cumulativo.

Aplicada Multa de ofício qualificada (150%) nos termos do art. 44, § 1º da Lei 9.430/96, em virtude de sonegação, fraude/simulação e conluio tipificados nos arts. 71-73 da Lei 4.502/64. Foi, ainda, imputada responsabilidade aos sócios-administradores, com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN, ante a participação direta na estrutura simulada, segundo a Fiscalização, e de acordo com o período de presença dos quadros societários.

O TVF remete-se ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal da fiscalização original, lavrado em 16/04/2012 (fls. 2.020/2.032), que dá conta dos detalhes identificados naquela ocasião, os quais levaram o Fisco a concluir pela abusividade do planejamento adotado. Passo, então, a enumerar, sinteticamente, os elementos fáticos que deram fundamento aos lançamentos:

1. Contexto e escopo da fiscalização

- O contribuinte atua com o nome fantasia "DROGARIA MINAS BRASIL" há décadas na cidade de Montes Claros. No sistema CNPJ consta que a abertura da matriz, CNPJ16.928.871/0001-00, ocorreu em 04/06/1974.
- Durante muito tempo o contribuinte teve apenas o estabelecimento matriz. Diante do crescimento da empresa e desta cidade, onde estão localizados todos os seus estabelecimentos, passou a abrir filiais. Em 31/12/2008, data final do período sob fiscalização (inicial), já tinha 16 estabelecimentos ativos. Na data de lavratura daquele Termo de Constatação (04/2012), possuía 24 estabelecimentos ativos.

- Detectou-se a escrituração de três **sociedades em conta de participação (SCPs), todas tendo como sócia ostensiva a Guedes e Paixão “original”**:
 1. **SCP 1 – MANIP** (manipulação de fórmulas) – contrato de 01/02/2005, sócio participante Waldemar de Paula Júnior. Valdemar recebeu RENDIMENTOS DE TRABALHO ASSALARIADO da GUEDES E PAIXÃO nos anos-calendário 2004 a 2008;
 2. **SCP 2 – GENER** (medicamentos genéricos) – contrato de 01/10/2006, sócios participantes: Leonardo Paixão e Leandro Ivan, que são irmãos e filhos de Ivan de Souza Guedes, fundador da Guedes e Paixão, e que também são sócios da empresa matriz; Raquel Narciso, que é casada com Leandro e Lara Narciso Guedes, que é filha do casal;
 3. **SCP 3 – SINAL** (medicamentos similares e OTC) – contrato de 01/10/2006, sócios participantes: Luciano Frederico Paixão Guedes e Lynton Paixão Guedes, que são irmãos e filhos de Ivan de Souza Guedes, fundador da Guedes e Paixão, e que também são sócios da empresa matriz; Ádangela Tabosa, que é esposa de Luciano, Lucas Tabosa, que é filho do casal; Sílvia Marcondes, esposa de Lynton, e Maria Izabel, filha deste último casal.
- Todos os estabelecimentos estão no mesmo endereço matriz (rua Camilo Prates, 44) e partilham instalações, pessoal e sistema de caixa único.

2. Principais achados de fato

- Não há segregação de caixa, contas bancárias ou estoques; os registros contábeis da Guedes e Paixão mostram uma conta corrente interna entre cada SCP e a matriz. Débitos a crédito da conta Caixa Geral somavam R\$ 176.933.710,62 (2007-2008).
- Contabilidade das SCPs era meramente formal.
 - **SCP 1**: saldo de caixa estático, nenhum movimento bancário nem estoque.
 - **SCP 2 e SCP 3**: apenas contas Caixa, Estoque e Conta corrente; também sem movimentos bancários.
- Estoques consolidados chegaram a R\$ 10,2 milhões em 31/12/2008 (matriz+SCPs).
- Vendas das SCPs são auferidas em todas as lojas da matriz; compras de fornecedores são feitas numa única NF englobando produtos para matriz e SCPs, todas operando sob a mesma marca.
- Percentual médio de custo de produção da SCP 1 (manipulação) apurado na seguinte proporção: serviços PF 32,97%, PJ 11,87%, insumos 43,30% e outros 11,86 % .

3. Racional do planejamento tributário identificado

- Segmentação artificial de faturamento permitia:

- Tributação das SCPs pelo lucro presumido (8%) e regime cumulativo de PIS/COFINS (3% / 0,65%), enquanto a matriz apurava pelo lucro real e regime não cumulativo.
- Redução do adicional de IRPJ ao fracionar resultados.
- Estrutura simulada reproduz “tributação por departamento”, citada pela fiscalização como exemplo clássico de abuso.
- Participação de familiares e de um funcionário (Waldemar) reforça o caráter interno do arranjo.

4. Metodologia de apuração de ofício

- SCPs classificadas como inexistentes de fato; apuração consolidada pelo lucro real trimestral da Guedes & Paixão. Os valores apurados de ofício foram muito superiores aos somatórios dos valores devidos apurados pela-GUEDES E PAIXÃO e pelas SCPs. Isso demonstraria claramente as vantagens tributárias obtidas com a criação indevida das SCPs.
- Inclusão dos estoques das SCPs e eliminação de rateios/transferências em Custo das Mercadorias Vendidas; planilhas detalhadas por trimestre anexas (ex.: 1º trim 2007 – CMV R\$ 8.121.485,35).
- Compensações de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL da apuração original da matriz foram zeradas, pois inexistentes na apuração unificada.
- Diferenças entre débitos declarados em DCTF/DIPJ e pagamentos efetivos de IRPJ/CSLL foram apontadas para justificativa do contribuinte.

5. Infrações e fundamentos legais

- Sonegação, fraude e conluio – arts. 71-73 da Lei 4.502/64; aplicação de multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, Lei 9.430/96;
- Desconsideração das SCPs fundamentada no art. 927 e nos arts. 904-915 (poderes de fiscalização) do RIR/99.

6. Intimações e exigências ao contribuinte

1. Manifestar-se sobre as planilhas de IRPJ/CSLL apurados de ofício (estoques, CMV, DRE).
2. Justificar divergências de débitos declarados x pagos em DCTF/DIPJ (IRPJ/CSLL).
3. Reapurar PIS/COFINS da atividade de manipulação pelo regime não cumulativo, apresentando demonstrativos de débitos, créditos e notas fiscais.
4. Detalhar créditos usados em compensações de PIS/COFINS (abr-dez/2008).
5. Fornecer relação de insumos (MP, PI, ME) usados de jan 2007 a dez 2008.

Voltando ao TVF do presente processo, a Autoridade Fiscal narra que, em resposta àquela intimação (fls. 2256), a GUEDES & PAIXÃO não apresentou qualquer documento/esclarecimento, apenas as seguintes alegações assim sintetizadas:

- Que reitera a legalidade do procedimento levado a efeito, opondo-se à desconsideração da estrutura de SCPs criada; que teve também o objetivo de racionalizar a administração da sociedade, além de planejar a sucessão familiar, nomeando filhos e terceiros para a condição de sócios das novas sociedades constituídas, SCPs.
- Que a estrutura jurídica efetivada guarda a mais absoluta correspondência com a situação de fato.
- Que a estrutura ora desqualificada está refletida em todas as obrigações acessórias, além de constar expressamente nas demonstrações financeiras, de modo que não se pode cogitar de fraude ou simulação.
- Que expressa discordância em relação aos cálculos fornecidos pela fiscalização.

A GUEDES & PAIXÃO foi, então, novamente intimada a apresentar os mesmos documentos/esclarecimentos, conforme Termo de Intimação Fiscal lavrado em 10/05/2012 (fls. 2257/2262), o que motivou a apresentação de resposta em 28/05/2012 (fls. 2264) com esclarecimentos a respeito das divergências entre os valores de IRPJ e CSLL recolhidos e os valores informados nas DCTFs e DIPJs nos trimestres de 2007 e 2008 da SCP (MANIPULAÇÃO) e sobre os créditos utilizados nas compensações referentes aos meses de abril/2008 a dezembro/2008 na apuração do PIS e COFINS, e documentos (fls. 2265/2726).

O TVF reitera, então, que as SCPS não existem de fato e destaca os seguintes pontos que demonstrariam que a GUEDES & PAIXÃO e as SCPs formam uma única empresa:

A GUEDES & PAIXÃO LTDA sempre atuou com o nome de fantasia DROGARIA MINAS BRASIL. A empresa se iniciou na rua Dr Santos, n' 50, centro, nesta cidade, em 1974. Os sócios iniciais foram IVAN DE SOUZA GUEDES e sua esposa MARIA DAS MERCES PAIXÃO GUEDES. Durante muitos anos sua atuação foi somente nesta cidade. Somente a partir de outubro/2013 a empresa passou atuar em outras cidades do norte de Minas. Durante muitos anos foi realizado marketing vultoso de que a MINAS BRASIL era a "DROGARIA DO POVÃO". Graças à destacada atuação empresarial do Sr Ivan, que durante décadas também atuou no balcão de atendimento da matriz, dando conselhos sobre medicamentos e tratamentos, a MINAS BRASIL cresceu muito e se diversificou. Devido às campanhas publicitárias com slogans como "Drogaria do Povão" e "Vender barato é tradição", às orientações aos clientes passadas pelo Sr Ivan, dentre outras práticas, a matriz da MINAS BRASIL estava e ainda está sempre repleta de clientes, inclusive à noite. As demais drogarias da cidade andavam e ainda andam praticamente "às moscas". Pode ser dizer que durante décadas a MINAS BRASIL dominou e ainda domina o comércio de medicamentos nesta cidade. Só recentemente grandes redes varejistas de medicamentos se instalaram na cidade, notadamente a PAGUE

MENOS e a FARMÁCIA DO TRABALHADOR DO BRASIL. Mais recentemente a DROGARIA PACHECO. Com o crescimento populacional de Montes Claros, com seu nome consolidado, com o crescimento do faturamento e com a limitação de espaço na matriz, a empresa GUEDES & PAIXÃO LTDA optou pelo crescimento através da abertura de filiais. que nada mais são do que LOJAS da DROGARIA MINAS BRASIL. Inclusive as fachadas destas lojas são padronizadas com utilização das cores vermelhas e com a identificação "DROGARIA MINAS BRASIL". Em todos os estabelecimentos os funcionários utilizam uniformes que identificam DROGARIA MINAS BRASIL.

No processo administrativo constam diversas imagens que demonstram claramente que TODOS os estabelecimentos da GUEDES & PAIXÃO LTDA são LOJAS da "DROGARIA MINAS BRASIL". Constam também nesse processo cópias de diversos materiais publicitários nos quais constam fotos das lojas e a expressão "Drogaria Minas-Brasil: XX Lojas para melhor atendê-lo!". O XX é no número de lojas que varia de acordo com a data da campanha, visto que principalmente nos últimos anos a empresa intensificou o processo de abertura de novas lojas (filiais). Abaixo da expressão transcrita consta a relação de lojas: Loja 01: (Matriz); Loja 02: Av. Francisco Gaetane, etc. Atualmente são 24 lojas, sendo 23 físicas e a Loja 24 virtual (www.drogariaminasbrasil.com.br), e um CDI, localizado na Av. Presidente Kennedy, que é um depósito fechado e centro de distribuição.

Informações no www.drogariaminasbrasil.com.br coletadas na fiscalização anterior, confirmam que trata-se uma empresa única, constituída por diversas lojas (matriz e filiais). Nesse site havia ícones que direcionam para o BLOG da empresa. Nos endereços <http://www.drogariaminasbrasil.blogspot.com.br/> e <http://drogariaminasbrasil.blogspot.com.br/2010/09/conheca-todas-as-filiais-da-drogaria.html> havia relação das lojas, inclusive com foto delas, que demonstram que todas são lojas DROGARIA MINAS BRASIL.

(...)

Para reduzir os tributos devidos, empresas têm recorrido cada vez mais a planejamentos tributários, com o intuito de reduzir a elevada carga tributária, conforme tão propalado pelos empresários e pelas entidades patronais. Uma das formas que tem sido utilizada é a reorganização societária. A título de planejamento tributário, consultores, advogados e contadores têm orientado empresas a criarem situações de direito que não correspondem às situações de fato. Na ata datada de 05/set/2006, que deliberou sobre a constituição das SCPs, consta o destaque da presença do consultor tributário Eduardo Rezende, da empresa Rezende Trezze & Consultores Associados: que Marcos Meira, fazendo uso da palavra, apresentou a sugestão de constituição de uma SCP para o segmento medicamentos similares/OTC; que Marcos Meira acrescentou que já tem bastante experiência com o assunto, visto que a manipulação já está dentro de uma rotina de SCP, com o diferencial que o sócio participante é uma pessoa não pertencente ao grupo familiar que o Sr Eduardo Rezende referendou a

sugestão do Sr Marcos Meira: que a sugestão foi levada à votação e foi aprovada por unanimidade de votos.

O planejamento tributário tem que ser realizado em estrita obediência à legislação vigente. É ilícita a simulação de fatos e situações que não correspondem aos efetivamente ocorridos. A tributação deve ser realizada de acordo com os fatos geradores efetivamente ocorridos. Tendo em vista o crescimento da empresa e desta cidade, a GUEDES & PAIXÃO LTDA ampliou sua atividade de forma vultosa. Inclusive foram abertas muitas filiais, conforme demonstrado. Um procedimento ilícito que se tornou frequente para empresas que abrem filiais e a simulação de que a filial é outra empresa, muitas vezes mediante a utilização de interpostas pessoas ("laranjas"). Desta forma, recolhem os tributos pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, sistemas tributários favorecidos e simplificados. A GUEDES & PAIXÃO LTDA, que indubitavelmente é uma única empresa de fato, constituída por muitas lojas, optou por "fatiar" o faturamento, mediante criação de SCPs para determinados setores operacionais.

Foram utilizados os próprios sócios dela (filhos dos fundadores da empresa), suas esposas e filhos (netos dos fundadores). Também foi utilizado um empregado da GUEDES & PAIXÃO LTDA, o Sr WALDEMAR DE PAULA JÚNIOR Reitero que Waldemar de Paula Júnior recebeu RENDIMENTOS DE TRABALHO ASSALARIADO da GUEDES & PAIXÃO LTDA nos anos-calendário 2004 a 2008.

A consultoria tributária manifestou que o sócio participante da manipulação deveria ser uma pessoa não pertencente ao grupo familiar. Foi incluído um empregado da DROGARIA MINAS BRASIL na composição societária da SCP 1, com participação de apenas 1% no capital social. Ou seja, a SCP 1 é praticamente o próprio sócio ostensivo, a GUEDES & PAIXÃO LTDA

Sem dúvida, o que existe de fato é uma única empresa, a "DROGARIA MINAS BRASIL", que se dedica principalmente ao comércio de medicamentos, em todos os seus estabelecimentos. Empresas varejistas do ramo farmacêutico têm diversificado suas atividades. A MINAS BRASIL não foge à regra. Vende diversos produtos além dos farmacêuticos. As SCPs não têm estruturas operacionais próprias. Os produtos que comercializam são produtos usualmente comercializados por drogarias. A criação das SCPs permitiu a segregação do faturamento por setor de atividade. Esse procedimento implicou em redução significativa dos tributos/contribuições devidos, conforme apurado nos autos de infração lavrados.

A GUEDES & PAIXÃO LTDA apurou o IRPJ pelo lucro real. Mas as SCPs apuraram pelo lucro presumido. Desta forma, foram criadas duas formas de tributação de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS dentro de uma mesma empresa. O coeficiente de determinação do lucro presumido é de 8%. Se uma determinada atividade da empresa tem lucratividade alta, superior a 8%, há ganho em tributar pelo lucro presumido. Custos e despesas foram apropriados mediante rateio à GUEDES & PAIXÃO e às SCPs. O rateio de custos/despesas é procedimento adotado para

apurar custo de produção/comercialização de diferentes produtos de uma mesma empresa, quando a contabilidade não permite a apropriação direta.

No caso da SCP 1 MANIPULAÇÃO há uma apropriação direta de custos e despesas. A natureza da atividade de manipulação permite essa apropriação, visto que há um procedimento de fabricação de produtos, que necessita de pessoal qualificado insumos para fabricação, máquinas e equipamentos de fabricação, etc. Mas a atividade de manipulação da DROGARIA MINAS BRASIL não é feita por outra empresa. A atividade de manipulação integra a estrutura operacional do própria GUEDES & PAIXÃO LTDA. No site da DROGARIA MINAS BRASIL <http://www.drogariaminasbrasil.com.br.consta> informações sobre a MANIPULAÇÃO Minas Brasil, http://www.drogariaminasbrasil.com.br/ch/vit_c/2790/manipulacao-mb.aspx, conforme apurado na fiscalização anterior. Consta que a manipulação Minas Brasil foi inaugurada no dia 7 de Outubro de 1996. A Manipulação MINAS BRASIL integrou a estrutura operacional da GUEDES & PAIXÃO LTDA desde o início. A contrato de constituição da SCP 1 MANIPULAÇÃO é datado de 01/fev/2005. A manipulação da DROGARIA MINAS BRASIL funciona na rua Camilo Prates, nº 44, centro, no mesmo endereço da loja cadastrada no CNPJ sob nº 16.928.871/0006-14 o setor de vendas de medicamentos e outros produtos deste estabelecimento, ou seja, a loja DROGARIA MINAS BRASIL, funciona em área contígua à área de atendimento de entrega de produtos manipulados, no térreo do prédio. A manipulação propriamente dita funciona no mesmo prédio, um andar acima. Esse fato foi confirmado na diligência realizada no dia 17/fev/2012, conforme termo de diligência fiscal lavrado nessa data. Os materiais publicitários da DROGARIA MINAS BRASIL e o seu site fazem referências claras a MANIPULAÇÃO MINAS BRASIL. É natural que grandes redes de farmácia tenham serviços de manipulação incluídos em suas atividades operacionais. A GUEDES & PAIXÃO LTDA teve faturamento bruto de mais de 50 milhões de reais em 2007 e de mais de 60 milhões em 2008. É nítido que a atividade de manipulação da GUEDES & PAIXÃO LTDA é parte integrante da GUEDES & PAIXÃO LTDA e que há uma única empresa.

A alíquota do imposto de renda pessoa jurídica de 15%. O adicional do IRPJ é de 10%, incidente sobre o lucro real ou presumido que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração. Com a empresa sendo fatiada em 4 (quatro) há redução do adicional devido, visto que há maior exclusão de lucro sobre o qual não incide o adicional.

A criação das SCPs permitiu significativa redução dos valores devidos de IRPJ e CSLL. A GUEDES & PAIXÃO LTDA recolheu ou compensou os valores devidos relativos aos anos fiscalizados. Ao confrontar os valores efetivamente devidos apurados de ofício, com os pagamentos realizados e o IRRF, ficam claras as vantagens auferidas com o planejamento tributário adotado, conforme sintetizado no quadro a seguir:

(...)

Nota-se que apenas em dois anos, houve redução nos valores devidos de IRPJ e CSLL de aproximadamente R\$ 1.158.114,36.

A apuração realizada pela GUEDES & PAIXÃO LTDA gerou saldos a compensar em 31/dez/2008 de prejuízo fiscal de R\$ 233.012,21 e de base de cálculo negativa da CSLL de mesmo valor. Na apuração consolidada realizada de ofício não houve apuração de qualquer prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL. Desta forma deixou de existir um crédito total de R\$ 466.024,41, de IRPJ e CSLL compensáveis após os anos fiscalizados.

A SCP MANIPULAÇÃO optou pelo lucro presumido. Desta forma, a tributação da COFINS e do PIS foi pelo regime cumulativo. Assim sendo, as alíquotas da COFINS e do PIS foram de 3% e 0,65%, respectivamente. Se a tributação do IRPJ tivesse sido pelo lucro real, consequentemente a apuração da COFINS e do PIS teriam sido pelo regime não-cumulativo. Nesse caso as alíquotas seriam bem maiores de 7,6% de 1,65% para COFINS e PIS respectivamente. O regime não-cumulativo dá direito a créditos sobre insumos. O setor de manipulação demanda muita mão-de-obra Grande parte do custo de produção da atividade de manipulação são serviços prestados por pessoas físicas, que não geram direito a crédito de PIS/COFINS. Assim GUEDES & PAIXÃO LTDA auferiu significativa vantagem tributária em sendo, a apurar a COFINS e o PIS corresponde à atividade de manipulação pelo regime cumulativo. Ao confrontar os valores efetivamente devidos incidentes sobre a manipulação, apurados de ofício, com os pagamentos realizados, também ficam claras as vantagens auferidas (...)

Somente em dois anos houve redução em mais de R\$ 250.000,00 dos pagamentos de PIS/COFINS relativos à atividade de manipulação.

(...)

As drogarias diversificaram bastante os produtos comercializados. Além de medicamentos, vendem diversos produtos. Para reduzir a carga tributária foi criada uma estrutura jurídica que confrontada com a situação real, ou seja, a situação de fato, é uma verdadeira aberração. Se um consumidor da DROGARIA MINAS BRASIL vai a qualquer uma das suas lojas e compra um medicamento genérico, por exemplo, está comprando da SCP 2. Se numa mesma operação de compra adquirir um picolé um medicamento genérico e um medicamento similar, estará comprando de 3 (três) empresas, da GUEDES & PAIXÃO LTDA. da SCP 2 e da SCP 3. Nota-se que nessa operação de compra o consumidor foi atendido pelo mesmo balconista, pelo mesmo caixa, foi emitido um único cupom fiscal e foi utilizada a mesma estrutura da empresa, como energia elétrica, equipamentos, móveis e imóvel. Da mesma forma, se um cliente da DROGARIA MINAS BRASIL fosse a loja localizada na rua Camilo Prates n 44 e comprasse um produto manipulado, um desodorante, um medicamento genérico e um medicamento similar, estaria comprando de 4 (quatro) empresas, da GUEDES & PAIXÃO LTDA das SCPs 1, 2 e 3. Mas teria utilizado mesma estrutura. Os recursos recebidos pela

venda seriam _contabilizados de forma conjunta, sem segregação. Trata-se nitidamente de uma situação fantasiosa, irreal e ilícita.

Foi simulada uma estrutura que corresponde a uma tributação por setor/departamento. Isso equivaleria, por exemplo, a uma loja de móveis, eletrodomésticos e eletrônicos criar diversas SCPs, como SCP CAMA E MESA, SCP COZINHA, SCP TELEVISORES, etc. A uma empresa de venda de produtos AGROPECUÁRIOS criar SCP FRUTAS, SCP VERDURAS, SCP FRANGOS e SCP CARNES BOVINAS, por exemplo. A uma loja de veículos criar SCPs CARROS POPULARES, UTILIÁRIOS e PICKUPS, por exemplo. O procedimento adotado pela GUEDES & PAIXÃO LTDA trata-se nitidamente de situação simulada, arbitrária, ilícita e abusiva. Se fosse permitida uma tributação nesses moldes, uma empresa poderia criar diversas SCPs com seus sócios e familiares e tributar cada produto/segmento de acordo com a forma mais vantajosa e conveniente. Por exemplo, se a revenda do produto A tivesse lucratividade alta, poderia ser criada a SCP A, com opção de tributação pelo lucro presumido. Se o produto B tivesse lucratividade baixa, poderia ser criada a SCP B, com opção pelo lucro real. Desta forma, estaria criada uma nova forma de tributação no país, para uma mesma empresa de fato, de acordo com a conveniência de sócios, consultores e contadores.

(...)

A conta contábil CAIXA é única. 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, visto que os recursos financeiros teriam que ser tratados de forma independente. Esse fato confirma que trata-se de empresa única de fato.

Na escrituração contábil não há segregação de movimentação bancária em contas bancárias próprias e das SCPs. Os recursos depositados em contas bancárias foram movimentados de forma conjunta, sem qualquer segregação dos recursos próprios e das SCPs. Esse fato também confirma que trata-se de empresa única de fato.

O TVF, então, passa a relatar detalhadamente os procedimentos adotados para avaliar se houve a continuidade do planejamento tributário nos anos-calendário 2009 a 2012, que teve início com o Termo de Início de Fiscalização de 23/10/2014 (fls. 32097/32103), intimando o contribuinte a apresentar e esclarecer todos os pontos constatados na fiscalização original, com 25 itens de solicitação.

Considerando as informações e documentos apresentados, o Auditor-Fiscal constatou que nos anos-calendário de 2009 a 2012 a MINAS BRASIL teria utilizado o mesmo planejamento tributário utilizado nos anos anteriores.

No que tange às infrações à legislação tributária e apuração dos tributos e contribuições devidos, o TVF informa que as escriturações contábeis própria e das SCPs

permitiram a apuração dos resultados unificados da GUEDES & PAIXÃO LTDA e das SCPs de forma conjunta, razão pela qual a apuração de ofício foi pelo lucro real trimestral.

O TVF informa que nas DCTFs referentes a 2009 a 2012 foram informadas diversas compensações com débitos de IRPJ e CSLL. As compensações ocorreram sobretudo com os débitos de IRPJ e CSLL apurados pelo lucro presumido, códigos de pagamento 2089 e 2372. Esses débitos são relativos às SCPs, cuja forma de apuração foi o lucro presumido. No caso da apuração própria da GUEDES & PAIXÃO LTDA houve compensação somente referente ao 2º trim/2009.

Foi relatado, ainda, que até o 4º trimestre de 2007, as receitas da manipulação eram apuradas como serviços, e tiveram como base de cálculo 32% para apuração do IRPJ e CSLL, sendo que após fiscalização da Receita estadual, esta não concordou que a receita de manipulação fosse prestação de serviços e sim vendas de mercadorias. Diante da conclusão desta fiscalização, foi alterada a base de cálculo de 32% para 8% para apuração do IRPJ e CSLL, que resultou em créditos de IRPJ e CSLL que também foram compensados nos recolhimentos do IRPJ e CSLL no período de Jan/2009 a Jul/2012.

Segundo TVF, esses créditos não existem, visto que a SCP 1 MANIPULAÇÃO não existe de fato. Desta forma, não há crédito a compensar referente a pagamento indevido por essa SCP. Esses supostos créditos teriam, então, a mesma natureza de créditos utilizados em compensações indevidas apuradas na fiscalização referente aos anos-calendário 2007 e 2008.

Considerando que as SCPs inexistiriam de fato, a fiscalização realizou a apuração consolidada do IRPJ e da CSLL e os saldos a pagar remanescentes, bem como reapurou as contribuições ao PIS e a COFINS relativos à atividade de manipulação pelo regime da não-cumulatividade. A GUEDES & PAIXÃO LTDA foi intimada a se manifestar sobre essa apuração, independente de concordância com a inexistência de fato das SCPs apontada pela fiscalização, conforme termo de intimação fiscal lavrado em 04/dez/2014 (fls. 32993/32996).

A GUEDES & PAIXÃO LTDA respondeu em 10/12/2014 (fls. 33049) que não identificou erros/inconsistências nas planilhas integrantes do Termo de Intimação Fiscal (fls. 32997/33045), ressaltando que essa manifestação independe de concordância com o procedimento da fiscalização em considerar as SCPs inexistentes de fato e que a não compensação de créditos próprios no cálculo dos impostos a pagar realizado pela fiscalização, que resultou em acréscimo do valor principal e consequentemente de encargos moratórios.

Posteriormente, a Fiscalização constatou que na planilha “FALTA DE PAGAMENTO DE CSLL APURADA DE OFÍCIO” o pagamento a maior referente ao 4º trim/2011, no valor de R\$ 29.952,36, não tinha sido deduzida no 1º trim/2012. Foi feita a devida retificação e o saldo a pagar de CSLL referente ao 1º trim/2012 foi reduzido para R\$ 37.224,76.

Na apuração do IRPJ e da CSLL lançados de ofício, o TVF informa que foram adotados os seguintes procedimentos:

- Todos os pagamentos efetivamente realizados, relativos à apuração própria e das SCPs, foram deduzidos dos valores devidos, apurados pelo lucro real de forma consolidada.
- O imposto de renda retido na fonte – IRRF - informado na ficha 12 (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real) das DIPJs foi deduzido dos valores devidos de IRPJ.
- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL - Não há saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL em 31/dez/2007 a compensar pela GUEDES & PAIXÃO LTDA. A empresa apurou prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL no 2º e 4º trimestres de 2007. Na apuração consolidada realizada anteriormente pela fiscalização não houve qualquer prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL referentes a 2007 e 2008. Consequentemente não há qualquer prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados até 2008 a compensar neste procedimento de fiscalização, ou seja, fiscalização referente a 2009 a 2012. Na apuração de ofício referente a 2009 a 2012 não foi apurado qualquer prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Assim sendo, não há valores a compensar.

No que tange à caracterização de sonegação fiscal, fraude e conluio, o TVF concluiu que foram praticados atos que caracterizam tais situações, destacando-se as seguintes práticas adotadas:

- SCPs INEXISTENTES DE FATO: Foram criadas 3 (três) SCPs inexistentes de fato, como intuito de reduzir indevidamente e fraudulentamente os valores devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, conforme relatado e demonstrado exaustivamente neste termo. Ficou demonstrado que a criação dessas SCPs foi planejamento tributário abusivo e ilícito.
- DIPJs FRAUDULENTAS: Apresentou DIPJs 2009 a 2013, referentes aos anos calendário 2009 a 2012, com informações sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, de forma segregada, ou seja, apuração própria e das SCPs, que não existem de fato. Assim sendo, ficou caracterizado que foram apresentadas DIPJs com informações falsas, ou seja, declarações fraudulentas. Esse procedimento nitidamente teve a intenção de ocultar os fatos geradores efetivamente ocorridos.
- DCTFs FRAUDULENTAS – Apresentou DCTFs mensais referentes a jan/2009 a dez/2012 com informações fraudulentas. Nas DCTFs foram informados débitos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS próprios e das SCPs, de forma segregada. Reitero que as SCPs não existem de fato. Consequentemente a apuração dos débitos de forma segregada foi ilícita. Reitero também que a forma de apuração adotada implicou em informação de valores em DCTFs menores do que os efetivamente devidos. Nas DCTFs também foram informadas compensações de créditos relativos a alegados pagamentos a maior de IRPJ e CSLL, apurados pela SCP 1 MANIPULAÇÃO pelo lucro presumido, referentes a 2007, com débitos de COFINS e PIS, referentes aos períodos de jan/2009 a jul/2012, e débitos de IRPJ e CSLL, referentes aos

períodos de apuração 1º trim/2009 ao 2º trim/2012. Os créditos utilizados nessas compensações seriam relativos à SCP 1, que sequer existe de fato. Consequentemente foram informadas em DCTFs compensações com créditos inexistentes.

- SONEGAÇÃO FISCAL E SIMULAÇÃO – A GUEDES E PAIXÃO LTDA não declarou à RFB e não pagou parcela significativa dos valores efetivamente devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS relativos aos anos-calendário 2009 a 2012. Foram adotados procedimentos de ocultação dos fatos gerados efetivamente ocorridos, mediante a simulação de existência de SCPs. Ficou demonstrado que a GUEDES E PAIXÃO LTDA adotou práticas com a intenção deliberada de ocultar fatos geradores e os valores efetivamente devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, que caracterizam sonegação fiscal e simulação.
- CONLUIO – Os sócios da GUEDES & PAIXÃO LTDA assinaram atos de criação das SCPs com o intuito de dar aparência de legitimidade e legalidade a existência de fato delas. Esse procedimento permitiu a GUEDES & PAIXÃO LTDA auferir significativas vantagens tributárias de forma nitidamente ilícita, com graves prejuízos à fazenda pública e consequentemente à sociedade em geral. Assim sendo, ficou caracterizado o conluio entre seus sócios.

Considerando os fatos relatados, foram lançadas multas de ofício qualificadas, no percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício e em virtude dos fatos apurados pela fiscalização, que caracterizaram crimes contra a ordem tributária, foi lavrada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

Por fim, no que tange à responsabilidade tributária, foi imputada para IVAN DE SOUZA GUEDES, LYNTON JOSÉ PAIXÃO GUEDES, e LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES, pelos créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício, visto que ficou caracterizada SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE e CONLUIO, em razão dos fatos relatados e considerando os artigos 121, § único, inciso II, 124, inciso I, 129 e 135, inciso III, todos do CTN.

Tendo em vista a ciência dos lançamentos em 12/12/2014, (fls. 363, 365, 368 e 371), a GUEDES & PAIXÃO e os responsáveis tributários apresentaram impugnações em 12/01/2015 (fls. 35417/35449, 35492/35524, 35568/35600 e 35644/35676) de idêntico teor, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

- a) Quanto à alegação de que os débitos apurados seriam exigíveis na integralidade, argumentou-se que parte do crédito tributário está alcançada pela decadência, pois não se comprovou dolo a justificar o prazo do art. 173, I, do CTN;
- b) Quanto à alegação da Fiscalização de que as SCPs criadas seriam inexistentes de fato e constituiriam planejamento tributário abusivo para redução de tributos, argumentou-se que as SCPs foram regularmente constituídas, com objeto social e sócios distintos, e que sua existência foi documentalmente comprovada à fiscalização;

- c) Quanto à desconsideração da estrutura societária das SCPs e à cobrança com base no lucro real consolidado, sustentou-se que tal desconsideração se baseou apenas em presunções e que a separação das atividades nas SCPs visava à eficiência operacional, atração de investimentos e sucessão empresarial/familiar, não sendo caracterizada qualquer simulação ou abuso.
- d) Quanto à aplicação da multa qualificada de 150% por suposta fraude, sonegação e conluio, alegou-se inexistência de dolo, fraude ou má-fé, ressaltando que todas as operações foram realizadas com transparência e documentadas, e que a acusação fiscal se baseia em meros indícios.
- e) Quanto à glosa das compensações realizadas com prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, arguiu que enseja cobrança em duplicidade, em razão de uma mesma compensação: nestes autos mediante a consideração dos valores já compensados no saldo de valor a pagar e nos autos de processo administrativo ou judicial que analisar o pedido de compensação realizado.
- f) Quanto à responsabilização dos sócios diretores, defendeu-se que não houve excesso de poderes nem infração à lei ou ao contrato social, e que não se comprovou qualquer conduta dolosa que justificasse a responsabilização pessoal.

Em julgamento, a DRJ entendeu, por unanimidade, julgar improcedentes as impugnações, restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS.

Descaracterizada as sociedades em conta de participação, as respectivas receitas devem ser tributadas em nome da pessoa jurídica tida como “sócio ostensivo”, submetendo-se ao mesmo regime de apuração desta.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FORMALIDADE. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A formalização de reorganização societária em que não exista motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias é imponível à Fazenda Pública, não produzindo efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito comercial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE COMPENSAR DÉBITOS EM DCTF. NÃO APRESENTAÇÃO DE PERDCOMP. DA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL (DO PERÍODO OU ANTERIOR) A SER APROVEITADA.

Não se comprovando a existência de saldo de prejuízos fiscais ou de base de cálculo negativa de CSLL, não se pode falar em reduzir a base de cálculo de desses tributos. A DCTF não se constitui em meio hábil e suficiente de compensar-se

indébitos tributários. O PERDCOMP é o instrumento administrativo-fiscal apto para o exercício desse direito, e deve ser preenchido por ocasião da compensação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE/SIMULAÇÃO E CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO.

Deve ser mantida a qualificação da multa de ofício quando a autuação demonstrou a caracterização da ocorrência de sonegação fiscal, fraude/simulação e conluio, não havendo como desvincular a qualificação da multa do lançamento efetuado.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 PROVAS INDICIÁRIAS. PRESUNÇÕES.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios/presunções que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a convicção sobre aquela matéria de fato, sendo possível contestação por parte do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Uma vez que restar comprovado nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, há que se contar a decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A constituição e o uso de pessoas jurídicas para ocultar valores tributáveis, com prática de simulação, denotam que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa, caracterizando, assim, o elemento fático (“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”) para a responsabilização pessoal versada na legislação de regência.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignados com a decisão, os Recorrentes apresentaram um **Recurso Voluntário**, em nome todos (fls. 35.836/35.872).

Introdutoriamente, os Recorrentes afirmam que a autuação é injusta, pois adotaram planejamento empresarial lícito baseado na constituição de três Sociedades em Conta

de Participação (SCPs) para aperfeiçoar suas atividades farmacêuticas, e não meramente para redução tributária. Sustentam que a constituição dessas SCPs foi aprovada em assembleia, respeitou todos os requisitos legais e visou exclusivamente a especialização e eficiência nos serviços farmacêuticos, como demonstram os documentos societários juntados aos autos.

Apesar disso, a fiscalização rejeitou as SCPs, alegando que “não existem de fato” e constituem mera simulação para reduzir tributos. Ressaltou que houve autuação anterior, com fundamentos idênticos, relativa aos exercícios de 2007/2008 (Proc. 10670-721.323/2012-43), que, na ocasião do Recurso Voluntário, ainda estava pendente de julgamento¹.

Os Recorrentes seguem argumentando que a desconsideração do planejamento tributário foi baseada apenas em indícios de “intuito de reduzir tributos” e que não se comprovou qualquer irregularidade objetiva. Destacam que em nenhum momento a fiscalização apontou vícios na constituição formal das SCPs (tais como ausência de objeto social ou partes fictícias), de modo que sua existência jurídica e fática é incontroversa. Os lançamentos se apoiaram em premissas genéricas de simulação (“indubitavelmente abusivo... criaram empresas que não existem de fato”, conforme trecho do Termo de Verificação), o que, segundo os Recorrentes, configura erro de interpretação dos fatos. Assim, afirmam que a estrutura societária teve efetivo substrato econômico e propósitos empresariais lícitos, contrariando a qualificação genérica de abuso.

Em sede preliminar, sustenta-se a decadência parcial dos créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos antes de 12/12/2009. Ressalta-se que a própria fiscalização reconheceu pagamentos espontâneos no período, deduzidos do montante exigido. **Não tendo sido demonstrado dolo, fraude ou simulação que autorizasse o início do prazo decadencial a partir do exercício seguinte ao fato gerador (art. 173, I, do CTN), aplica-se o prazo quinquenal do art. 150, §4º, do CTN** (contagem a partir do fato gerador).

No mérito, impugnam-se a imputação de simulação/abusividade e a desconsideração do planejamento tributário. Defende-se que o planejamento fiscal é prática lícita, amparada pelo próprio Direito Tributário, não sendo exigível na sistemática jurídica brasileira a existência de propósito negocial, conforme doutrina de Heleno Torres, Rubens Gomes de Souza e outros. Argumenta-se que a elisão fiscal (adesão a meios lícitos para redução de tributos) difere da evasão ilegal por critérios objetivos. **Primeiramente**, observa-se critério cronológico: os atos de

¹ Em 20 de fevereiro de 2024, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara desta Seção proferiu decisão convertendo o julgamento em diligência, após constatar que o contribuinte incluía os débitos objetos daquele processo no Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF). O julgamento já havia sido iniciado em sessão anterior, em que estava se configurando o seguinte encaminhamento, conforme ata publicada:

“O relator votou por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica Guedes & Paixão Ltda, deixando de conhecer da parte do Recurso em que se questiona a atribuição de responsabilidade tributária a seus sócios, no que foi acompanhado por todo o colegiado. O relator votou, ainda, por negar provimento aos Recursos Voluntários, em relação ao crédito tributário constituído, por meio da apuração conjunta, no lançamento de ofício, no que foi acompanhado pelos conselheiros Sérgio Magalhães Lima e Flávio Machado Vilhena Dias. Neste ponto, houve o pedido de vista.”

reorganização tributária foram praticados antes dos fatos geradores dos tributos, fato que distingue elisão (antes do FG) de fraude (após o FG).

Em **segundo lugar**, destaca-se o critério da licitude dos meios: neste caso, todos os instrumentos utilizados – constituição das SCPs, pactos de contas de participação, sucessivas aprovações assembleares – obedeceram rigorosamente a normas civil e comercial, configurando simples planejamento empresarial. Há consenso doutrinário de que, na elisão, os meios são lícitos e autorizados, diferentemente da evasão ilícita, que pressupõe fraude ou simulação de fatos, documentos ou negócios jurídicos.

Como **terceiro critério relevante**, a defesa destaca a ausência de simulação: não se tratou de negócios fictícios, pois cada SCP constituiu efetivo empreendimento com sócio ostensivo distinto e atividade empresarial real. Contrariamente ao alegado no Termo de Verificação (onde se afirma genericamente que “existe apenas uma empresa” e que as SCPs “não existem de fato”), os Recorrentes argumentam que as SCPs operaram normalmente e contaram com documentação constitutiva válida. A SCP de 2005, por exemplo, desenvolvia manipulação de fórmulas magistrais, e cada SCP de 2006 tinha objeto próprio no mercado farmacêutico. A documentação juntada – constituições, alterações, balanços e outros – evidenciam que não houve simulação de negócio.

Os Recorrentes aduzem, ademais, que a decisão recorrida chegou a reconhecer, de forma contraditória, a legitimidade geral do planejamento tributário (“é perfeitamente lícito procurar tributação mais favorecida”), mas logo em seguida desconsiderou sua própria estruturação sob o pretexto de que “visava tão somente à redução da carga tributária”. Essa aparente contradição reforça que a acusação fiscal não apresenta provas concretas de irregularidade, tendo sido baseada em conclusão presuntiva de conluio.

Portanto, caso admitido acionar o instituto da desconsideração, sustenta-se que não se enquadram na hipótese de abuso ou fraude, por lhe faltarem os elementos subjetivos: não houve “intenção de fraudar” nem ato praticado com excesso de poderes ou contra o interesse da sociedade (arts. 171, inciso I, do CTN, e 135 do CTN). Na realidade, a constituição das SCPs foi previamente aprovada pela assembleia da empresa, dentro dos limites estatutários, visando especialização e eficiência (conforme demonstra a ata de assembleia da G&P), sem afastamento do objeto social original. **A simples busca de economia tributária, por si só, não configura ato ilícito, especialmente quando respaldada por mecanismos legais.**

Quanto à multa qualificada de 150% e à responsabilidade dos sócios, as Recorrentes alegam que uma penalidade gravíssima exige prova de dolo específico na conduta do contribuinte, i.e., ação dolosa de redução de tributo, o que não restou comprovado. Argumentam que a imposição da multa agravada foi feita de forma automática e genérica, sem demonstrar qualquer fraude específica nos atos narrados. Como ainda assevera doutrina (Ferragut) e diversas decisões, a responsabilização sob o art. 135 do CTN — que fundamenta a multa qualificada — exige atos praticados com dolo e excesso de poderes. No caso em apreço, inexistente qualquer evidência de que

os administradores tenham agido fora de suas atribuições ou violado expressamente o contrato social.

Muito pelo contrário, os sócios e administradores deram causa às operações com transparência e respaldo legal. Por isso, os Recorrentes sustentam que a condenação no aumento de penalidade configura *bis in idem* e afronta a livre iniciativa protegida pela Constituição. Em conclusão, pedem o afastamento da multa qualificada, por faltar dolo ou fraude específica, bem como da responsabilização solidária dos sócios, pois não houve ato ilícito à espécie.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 PRELIMINAR DE MÉRITO

2.1 DECADÊNCIA PARCIAL – AUSÊNCIA DE FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO

Apesar de a arguição de decadência parcial do crédito tributário ser preliminar de mérito, deixarei sua apreciação para o final, visto que a análise depende da manutenção ou não do dolo, fraude e simulação constatados pela Fiscalização e confirmados pela DRJ. Passo, então, às análises de mérito.

3 MÉRITO

3.1 INEXIGIBILIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO BRASILEIRO E, AINDA QUE EXIGÍVEL, ELE EXISTIRIA NO CASO CONCRETO

Como os argumentos trazidos no recurso são muito semelhantes aos que foram acostados em impugnação, quando não idênticos, valho-me da fundamentação utilizada pela decisão recorrida na essência da matéria analisada e, ao final trarei minhas considerações adicionais.

24. Disso tudo pode-se concluir, em suma, que o ponto crucial para a solução do presente litígio se encontra no **liame entre o planejamento tributário oponível e o não oponível ao Fisco.**

25. A propósito, assiste razão à contribuinte quando assevera ser perfeitamente lícito a qualquer um procurar a tributação mais favorecida para os seus negócios, seja ela pessoa física ou jurídica, utilizando para tanto os recursos legais disponíveis. Contudo, há uma grande diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que buscam apenas a redução da carga tributária.

26. Ora, o empresário é livre para gerir os seus negócios apenas quando atua dentro da lei, nos limites desta, ou seja, o direito deste de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Assim, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

27. 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 (conforme lição de Marco Aurélio Greco, in “Planejamento Tributário”, Dialética, São Paulo, 2004).

28. Dessa forma, cada situação específica deve ser analisada com cuidado, conquanto a decisão deve levar em consideração a oponibilidade ou não ao Fisco dos negócios formalizados.

29. Veja que não há, na reorganização societária efetuada pela empresa, propósito negocial algum, a não ser o de redução da carga tributária.

30. Propósito negocial consiste, basicamente, nas razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifique a adoção dos atos e negócios jurídicos, além da finalidade de pagar menos tributos. Então na análise da legalidade de uma dada operação negocial é preciso que se identifique quais as razões negociais que fundamentem a adoção dos procedimentos e se há relevância financeira na adoção destes e equidade nas condições, para todas as partes envolvidas.

(...)

32. Parafraseando o que disse Edmar Oliveira Andrade, para existir propósito negocial em uma operação é preciso que haja equidade para as partes envolvidas no negócio, afinal as pessoas ligadas às empresas (no caso, os sócios) têm individualidade jurídica e, portanto, devem ser consideradas como se fossem terceiros; neste caso as condições econômicas dos negócios devem ser pautadas pelos mesmos critérios que seriam normalmente adotados nas relações com terceiros estranhos, aí incluído o Fisco.

33. Apesar da alegação da contribuinte em sua defesa no sentido de que visava apenas “...se preparar para o mercado – de competitividade assustadora – e para

a sua sucessão”, vê-se que a criação das SCPs teve como único objetivo a redução da carga tributária da contribuinte, operação esta que trouxe grande prejuízo a terceiro, no caso, o Fisco Federal, e também, por consequência, aos seus concorrentes, desequilibrando a balança do mercado a seu favor, de forma desleal. Assim é que não se vislumbra qualquer propósito negocial que pudesse vir a legitimar a operação realizada.

34. Como já dito anteriormente, é reconhecido que o contribuinte tem o direito de estruturar os seus negócios da melhor maneira que lhe convier, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade. **Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.**

35. A respeito do assunto, observa-se a seguir o entendimento de Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, 2008, Dialética, p. 190 a 200):

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições?

Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível?

Minha resposta é negativa. (pág. 190) **Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça.** (pág. 194) Com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

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

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

Essa conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 200)

36. Assim, mesmo que o Contribuinte tenha se utilizado de mecanismos legais para constituir as SCPs, a existência de uma estrutura empresária com o objetivo primordial de se eximir de tributação é injustificável, pois atende, tão somente, o interesse de seus sócios, restando desvirtuada a proteção estatal à livre iniciativa que pressupõe proteger uma fonte geradora de riqueza que, imediatamente, é desfrutada pelos titulares e trabalhadores da empresa e, de maneira mediata, por toda a sociedade, usuária de serviços públicos custeados com os tributos incidentes sobre renda auferida.

37. As quatro pessoas jurídicas funcionam como uma só, tudo é uma coisa só, menos a sua estrutura formal, esta utilizada para fins de pagamento de tributos. Por isso, entendeu a autoridade fiscal ser a criação das SCPs uma fraude, com ocorrência de simulação, desprovida de qualquer propósito econômico e negocial, o que justificou a lavratura dos Autos de Infração em questão.

Passando às minhas considerações, considero relevante considerar que, de fato, o direito brasileiro não adota expressamente a teoria do propósito negocial (*business purpose*) como requisito absoluto para validade de um planejamento. Em regra, um negócio jurídico é válido pelo simples fato de não violar a lei, ainda que motivado principalmente por economia de tributos. Em decisões recentes, o CARF inclusive registrou que “o propósito negocial (não) é um requisito essencial” para validar uma reorganização, não havendo óbice à economia tributária obtida, **desde que inexista qualquer ato simulado ou dissimulado que justifique sua desconsideração.**

Em suma, a obtenção de vantagem fiscal, por si só, não invalida o planejamento tributário, **desde que a estrutura adotada seja real e substantiva, e não uma mera maquiagem sem atividade econômica genuína.**

Se por um lado o contribuinte tem ampla liberdade para optar pela forma menos onerosa de tributação, por outro lado essa liberdade encontra limite intransponível na proibição de atos simulados ou fraudulentos. O Código Tributário Nacional deixa claro que planejamentos que ocultem a realidade dos fatos configuram evasão ilícita: o art. 116, parágrafo único (incluído pela LC 104/2001) autoriza a autoridade tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária.

Em abril de 2022, o STF confirmou a constitucionalidade dessa norma, enfatizando que ela não coíbe a economia fiscal lícita, mas sim alcança apenas situações de evasão – isto é, condutas artificiosas que mascaram a ocorrência do fato gerador devido. Planejamento tributário, portanto, não se confunde com maquiagem fiscal. Como bem sintetiza a doutrina, o planejamento é lícito desde que não haja simulação ou dissimulação na tentativa de ocultar o fato gerador ou a real natureza da operação.

Em termos práticos, isso significa que não se permite criar estruturas de fachada, destituídas de substância econômica, apenas para reduzir tributos. A legislação do Simples Nacional, por exemplo, contém vedações destinadas a impedir o fracionamento artificial de

empresas para enquadramento indevido nesse regime favorecido. Órgãos fiscais estaduais reconhecem que a pulverização de faturamento em várias pessoas jurídicas, simulando uma pluralidade de empresas quando na realidade existe uma única unidade econômica, configura abuso: essa prática é considerada formação de “grupo econômico irregular”, implicando a exclusão de ofício do Simples e a cobrança dos tributos devidos como se fosse uma empresa única, com aplicação de multa qualificada por fraude, quando aplicável.

As decisões administrativas deste Conselho nos últimos anos reforçam a distinção entre planejamento lícito e abuso por simulação. Em caso julgado em 2025, o CARF reconheceu como válido um planejamento em que uma empresa atacadista segregou parte de suas atividades criando uma empresa transportadora separada, optante do lucro presumido (1401-007.372). Nesse arranjo, houve de fato economia tributária, mas a operação tinha justificativa comercial válida: as atividades eram distintas (comércio x transporte) e a nova empresa possuía atuação própria.

Constatou-se autonomia operacional e financeira real, caracterizando uma reorganização substancial e eficaz, e não mera formalidade. Em suma, segmentar atividades em pessoas jurídicas diversas pode ser plenamente aceitável, desde que cada empresa tenha existência autêntica (personalidade própria, operações efetivas, clientes e estruturas independentes etc.) e não sirva apenas de veículo vazio para reduzir tributos, simulando a real atividade.

Em contraste, o CARF tem repudiado esquemas em que a separação de empresas é puramente formal, sem substancialidade econômica, visando exclusivamente reduzir impostos devidos. No Acórdão nº 1202-001.310 (sessão de 11/06/2024), por exemplo, o Conselho desconsiderou três Sociedades em Conta de Participação (SCPs) constituídas por uma empresa, ao verificar que elas não exerciam atividades próprias, atuando todas no mesmo negócio da sócia ostensiva, nas mesmas instalações e sob a mesma marca. Ficou comprovado que as SCPs apenas recebiam parte das receitas da empresa principal, fragmentando o faturamento sem qualquer propósito comercial genuíno, unicamente para enquadrar-se em bases tributárias mais favoráveis.

Diante dessa realidade, o CARF concluiu que as receitas auferidas pelas SCPs deveriam ser imputadas à verdadeira titular da estrutura (a empresa matriz, tributada pelo lucro real), desconsiderando-se o planejamento ardiloso. O acórdão foi enfático ao afirmar que a constituição dessas SCPs, com o “único e exclusivo objetivo” de reduzir carga tributária por meio de regime menos oneroso, configurou prática lesiva ao erário.

Nesses casos, além de cobrar o tributo devido, a Administração tem aplicado sanções graves: no exemplo citado, entendeu-se caracterizada a sonegação fiscal dolosa, justificando a imposição da multa de ofício qualificada (150% sobre o valor do tributo) dada a evidente simulação praticada ali considerada, o que será analisado detidamente em tópico específico para o caso concreto.

Em conclusão, entendo que planejar e reestruturar negócios com a finalidade de reduzir tributos não é, por si só, ato que configure evasão fiscal – é um direito do contribuinte, ligado à livre iniciativa e à gestão eficiente dos negócios. No Brasil, busca-se a melhor carga tributária por meios legítimos, e isso é aceitável mesmo que a motivação principal seja reduzir impostos. O limite claro está em não ultrapassar a linha que separa a elisão da evasão. Quando o contribuinte respeita a realidade de sua atividade, estruturando suas operações de forma coerente e transparente, a economia fiscal obtida é perfeitamente defensável.

Por outro lado, estratégias artificiais que maquiagem a realidade – “fatiando” empresas sem autonomia real, simulando negócios inexistentes ou encenando situações irreais apenas para não pagar tributos – não encontram amparo legal ou jurisprudencial.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no mérito, mantendo a exigência dos créditos tributários lançados.

3.2 SUBSIDIARIAMENTE - IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES REALIZADAS.

As Recorrentes alegam que desconsiderar as compensações de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL seria o mesmo que cobrar o tributo em duplicidade, em razão de uma mesma compensação: nestes autos mediante a consideração dos valores já compensados no saldo de valor a pagar e nos autos de processo administrativo ou judicial que analisar o pedido de compensação realizado. Aqui, também pela argumentação apenas reiterar o que consta da impugnação, remeto-me ao fundamento da decisão recorrida:

60. Primeiramente, foi informado à Autoridade Fiscal que a SCP 1 -MANIPULAÇÃO teria recolhido IRPJ e CSLL à maior (em razão de erro de alíquota). Ter-se-ia aproveitado esses valores em compensações declaradas em DCTF.

61. A razão da negativa da Fiscalização em aproveitar esses valores é o fato da SCP 1 - MANIPULAÇÃO não existir de fato.

62. Ora, o meio legal de se proceder ao aproveitamento de pagamentos indevidos ou a maior que o devido é o envio de um PERDCOMP. Se a empresa existisse, seria fundamental o envio desse documento, para possibilitar a validade dessas compensações. E se ela não existe, qual o detentor do direito ao indébito?

63. Mas a existência dos PERDCOMPs não foi sequer demonstrada e de fato é inóspita a determinação de quem é o detentor do direito, dada a situação encontrada nos autos.

Mas é naquele documento (PERDCOMP) que deve ser buscado exercício do direito, não em DCTFs, as quais têm que ser corretamente preenchidas, mas não inauguram o pleito junto ao Fisco.

64. Já quanto aos prejuízos fiscais e às bases de cálculo negativa, narrou a Autoridade que eles não existiam, não podendo ser aproveitados, portanto. Veja-se que a Impugnante não tenta em nenhum momento demonstrar o contrário.

Parece ser uma pequena confusão de assuntos, ao tratar dos débitos de IRPJ e CSLL. De qualquer forma, não prevalece frente ao constante do Termo de Verificação Fiscal.

3.3 SUBSIDIARIAMENTE - AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA.

Quanto à multa qualificada de 150%, as Recorrentes alegam que uma penalidade gravíssima exige prova de dolo específico na conduta do contribuinte, i.e., ação dolosa de redução de tributo, o que não restou comprovado. Argumentam que a imposição da multa agravada foi feita de forma automática e genérica, sem demonstrar qualquer fraude específica nos atos narrados.

Neste ponto, entendo que assiste razão às Recorrentes. Apesar de entender configurada uma simulação na realidade negocial, maquiando-se a verdadeira estrutura empresarial para reduzir tributos de modo artificial, filio-me à ideia de que, da forma como a prática se configurou nos autos, tratou-se de uma simulação simples, não fraudulenta ao ponto de atrair o agravamento da multa. Para fundamentar este raciocínio, trago voto proferido pelo Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, no Acórdão de n. 1101001.362:

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A simulação pode ser vista sob dois prismas: i) **simulação qualificada, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, escondendo-os ou inventando-os parcialmente.** Trata-se de artifício com o objetivo de mostrar o irreal como verdadeiro com vistas a encobrir a existência do fato gerador de determinado tributo; Sujeita à multa qualificada.; e ii) **simulação simples, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco, publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal.** A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. **Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.** Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio. No caso, é devida a multa de ofício qualificada no percentual de 100% em razão de restar evidenciada a ocorrência de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

No presente caso, porém, entendo que a tentativa de configuração de dolo, fraude e simulação foi feita de forma genérica e automaticamente presumida da constatação de que as SCPs eram sociedades inexistentes de fato, o que, conforme expus anteriormente, não reputo

como suficiente para configuração da penalidade agravada. Observem-se os trechos do TVF que trataram do assunto:

Foram praticados atos que caracterizam sonegação fiscal, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, conforme relatado exhaustivamente neste termo. Destaco as seguintes práticas adotadas:

- SCPs INEXISTENTES DE FATO: Foram criadas 3 (três) SCPs inexistentes de fato, como intuito de reduzir indevidamente e fraudulentamente os valores devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, conforme relatado e demonstrado exhaustivamente neste termo. Ficou demonstrado que a criação dessas SCPs foi planejamento tributário abusivo e ilícito.
- DIPJs FRAUDULENTAS: Apresentou DIPJs 2009 a 2013, referentes aos anos-calendário 2009 a 2013, com informações sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, de forma segregada, ou seja, apuração própria e das SCPs, que não existem de fato.

Assim sendo, ficou caracterizado que foram apresentadas DIPJs com informações falsas, ou seja, declarações fraudulentas. Esse procedimento nitidamente teve a intenção de ocultar os fatos geradores efetivamente ocorridos.

- DCTFs FRAUDULENTAS – Apresentou DCTFs mensais referentes a jan/2009 a dez/2012 com informações fraudulentas. Nas DCTFs foram informados débitos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS próprios e das SCPs, de forma segregada. Reitero que as SCPs não existem de fato. Consequentemente a apuração dos débitos de forma segregada foi ilícita. Reitero também que a forma de apuração adotada implicou em informação de valores em DCTFs menores do que os efetivamente devidos. Nas DCTFs também foram informadas compensações de créditos relativos a alegados pagamentos a maior de IRPJ e CSLL, apurados pela SCP 1 MANIPULAÇÃO pelo lucro presumido, referentes a 2007, com débitos de COFINS e PIS, referentes aos períodos de jan/2009 a jul/2012, e débitos de IRPJ e CSLL, referentes aos períodos de apuração 1º trim/2009 ao 2º trim/2012. Os créditos utilizados nessas compensações seriam relativos à SCP 1, que sequer existe de fato.

Consequentemente foram informadas em DCTFs compensações com créditos inexistentes.

- SONEGAÇÃO FISCAL E SIMULAÇÃO – A GUEDES E PAIXÃO LTDA não declarou à RFB e não pagou parcela significativa dos valores efetivamente devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS relativos aos anos-calendário 2009 a 2012. Foram adotados procedimentos de ocultação dos fatos gerados efetivamente ocorridos, mediante a simulação de existência de SCPs. Ficou demonstrado que a GUEDES E PAIXÃO LTDA adotou práticas com a intenção deliberada de ocultar fatos geradores e os valores efetivamente devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, que caracterizam sonegação fiscal e simulação.
- CONLUIO – Os sócios da GUEDES & PAIXÃO LTDA assinaram atos de criação das SCPs com o intuito de dar aparência de legitimidade e legalidade a existência de

fato delas. Esse procedimento permitiu a GUEDES & PAIXÃO LTDA auferir significativas vantagens tributárias de forma nitidamente ilícita, com graves prejuízos à fazenda pública e conseqüentemente à sociedade em geral. Assim sendo, ficou caracterizado o conluio entre seus sócios.

Considerando os fatos relatados, foram lançadas multas de ofício qualificadas, nº percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício.

A meu ver, a fiscalização não se desincumbiu do encargo de comprovar de forma inequívoca as condutas adicionais, o elemento doloso e as responsabilidades correspondentes que poderiam sustentar a qualificação da multa de ofício.

Além disso, é importante lembrar que nem mesmo a simples omissão de receitas tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, nos termos das seguintes súmulas CARF:

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Logo, seja por qualquer óptica que se observe o caso concreto, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9430.

3.3.1 DECADÊNCIA PARCIAL

A redução da multa de ofício para 75% e a exclusão das hipóteses do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996 também influem no cômputo da decadência.

Para os tributos ora analisados, o prazo decadencial, em regra, segue o art. 150, § 4º, do CTN, relativo ao lançamento por homologação. Somente se comprovados dolo, fraude ou simulação — cenário que atrairia o art. 173, I, do CTN, conforme assente na Súmula CARF n.º 72 — é que se contaria o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como não se evidenciou qualquer dessas condutas, aplica-se o art. 150, § 4º.

Assim, considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é trimestral, e o de PIS/COFINS é mensal, e que os lançamentos ocorreram em 11/12/2014, têm-se como decaídos os seguintes créditos tributários, conforme apontado pela Recorrente:

- PIS e COFINS: fatos geradores ocorridos de 31/01/2009 a 31/11/2009;
- IRPJ e CSLL: fatos geradores ocorridos em 31/03/2009, 30/06/2009 e 30/09/2009.

3.4 SUBSIDIARIAMENTE - IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DIRETORES. ART. 135 DO CTN.

Em relação à responsabilidade dos sócios, as Recorrentes argumentam que a responsabilização sob o art. 135 do CTN — que fundamenta a multa qualificada — exige atos praticados com dolo e excesso de poderes. No caso em apreço, inexistiria qualquer evidência de que os administradores tenham agido fora de suas atribuições ou violado expressamente o contrato social. Muito pelo contrário, afirma a Recorrente que os sócios e administradores deram causa às operações com transparência e respaldo legal.

Neste ponto, também entendo que a Recorrente tem razão, por razões decorrentes da análise que me levou a propor o afastamento da multa qualificada.

A responsabilização de um sócio-administrador exige a existência de prova consistente e detalhada que, além de individualizar sua ação, evidencie o ato ilícito praticado. Somente nessa hipótese se admite atingir o patrimônio pessoal do gestor para satisfazer o crédito tributário.

Convém lembrar que a pessoa jurídica possui patrimônio próprio, distinto do de seus sócios e administradores, e que o afastamento dessa autonomia — com a consequente responsabilização pessoal dos dirigentes — constitui medida de caráter excepcional, dependente de comprovação robusta de comportamentos concretos.

É oportuno ressaltar, ainda, que a responsabilização pessoal dos administradores não pode ser instrumentalizada como meio de reforçar a garantia do crédito tributário ou substituir a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que possui pressupostos e rito próprios. Para reforçar esta fundamentação, recorro à doutrina de Karoline Lins Câmara Marinho, que estudou a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como Decorrência do Jus Puniendi Estatal, título de sua tese de doutorado publicada em 2018. A autora discorre que a responsabilidade dos sócios nesse tipo de sociedade está limitada à proporção de suas cotas, exceto em caso de prática de ilícitos. Citando José Augusto Delgado, ela expõe que o administrador não se exime de responder por danos produzidos ao patrimônio da sociedade ou a terceiros, quando atuar extrapolando as atribuições outorgadas pelo contrato social.

No campo tributário, não basta ser sócio para ter responsabilidade atribuída em relação a créditos da empresa. É preciso que seja comprovada a ilicitude da sua conduta que tenha causado o não cumprimento da obrigação tributária. Mas como essa ilicitude é verificada e comprovada no caso do art. 135, III, do CTN, que fundamentou os lançamentos ora analisados?

Para responder essa pergunta, Karoline Marinho identifica quatro elementos hábeis a autorizar a responsabilização do sócio no caso do art. 135, III, quais sejam:

- a) **Elemento pessoal** — administradores, diretores, gerentes ou representantes, não necessariamente sócios. Ou seja, quem tem o comando da sociedade,

que efetivamente toma decisões de gestão e administração, não bastando, portanto, ser sócio;

- b) **Elemento circunstancial** – o mero inadimplemento não configura a responsabilidade pessoal do administrador. É preciso que o fisco demonstre atuação com (i) excesso de poder, quando o agente, detentor dos poderes de direção que decorrem de suas funções, excedeu esses limites e os utilizou para perseguir objetivo diverso daquele estipulado no objeto do contrato social; ou (ii) infração à lei, que é o descumprimento das normas que regem a atuação do administrador, como ocorre em hipóteses de ocultação de receitas, adulteração de documentos ou criação de despesas fictícias.
- c) **Elemento temporal** – o administrador responde apenas por condutas exercidas durante o exercício de sua posição como tal;
- d) **Elemento subjetivo** – é necessária a comprovação do dolo na conduta. “Será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimpli-los, tenham agido de má-fé, com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos.”

No processo em questão, não é possível identificar os elementos circunstancial e subjetivo. Não há nos autos qualquer demonstração específica e individualizada de condutas ilícitas ou de abuso de poderes atribuíveis a cada um dos administradores. A única razão posta pelo Fisco para responsabilizar os sócios foi o fato deles terem assinado os livros diários das empresas, bem como as atas de reunião que aprovaram a criação das SCPs. Isso, por si só, somado a toda a fundamentação que expus até aqui, não é suficiente para atrair a responsabilização solidária no caso concreto.

Por fim, é importante destacar que, embora a autoridade fiscal tenha mencionado, em seu relatório, os artigos 121, parágrafo único, II, 124, I, 129 e 135, III, do CTN — o que poderia levar à avaliação de eventual responsabilidade dos sócios administradores por outros fundamentos, como o interesse comum no fato gerador —, a razão essencial para atribuir-lhes responsabilidade solidária foi o entendimento de que houve “SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE e CONLUÍO”, situação que remete ao contexto de responsabilização previsto no art. 135, III, já examinado.

Diante de tais considerações – e da ausência de prova específica e individualizada das condutas ilícitas ou com excesso de poderes – concluo pelo afastamento da responsabilidade tributária atribuída a Ivan de Souza Guedes, Lynton José Paixão Guedes e Leandro Ivan Paixão Guedes.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para:

- (i) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996;
- (ii) reconhecer a decadência parcial dos créditos tributários de PIS e COFINS relativos aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2009 e do IRPJ/CSLL dos três primeiros trimestres de 2009, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- (iii) afastar a responsabilidade solidária dos sócios Ivan de Souza Guedes, Lynton José Paixão Guedes e Leandro Ivan Paixão Guedes.

Mantém-se, no mais, a exigência dos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lançados para os demais períodos de apuração.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado.

5 DA INTRODUÇÃO

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto da ilustre Relatora, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, **por maioria de votos**, concordou com a signatária do voto vencido no tocante à manutenção da exigência dos créditos tributários lançados, incluso a desconsideração das compensações realizadas, entretanto, tutelando entendimento discordante, divergiu das demais conclusões e pugnou em favor de:

- a) MANTER a qualificação da multa de ofício;
- b) AFASTAR a prejudicial de decadência suscitada; e
- c) MANTER a responsabilidade tributária dos sócios Ivan de Souza Guedes, Lynton José Paixão Guedes e Leandro Ivan Paixão Guedes.

Em razão do exposto, como Presidente dessa digníssima turma, designei-me redator do voto vencedor aqui apresentado no que diz respeito às divergências sinaladas.

6 DOS FATOS

Conforme vimos, trata-se de autos de infração lavrados para a cobrança de créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário 2009 a 2012, totalizando R\$ 15.440.929,98 (tributo, multa qualificada de 150% e juros até dez/2014 - fls. 3/195).

Infere-se do TVF, às fls. 197/278, que a GUEDES & PAIXÃO teria utilizado indevidamente três Sociedades em Conta de Participação (SCPs) – em todas a Recorrente figura como sócia ostensiva, bem como estão no mesmo endereço matriz (rua Camilo Prates, 44) e partilham instalações, pessoal e sistema de caixa único -, reputadas inexistentes de fato, para fracionar sua receita – os rendimentos auferidos pelas SCPs foram submetidos à tributação do lucro presumido - e reduzir, de forma ilícita, a carga tributária do grupo. Neste ponto, é mister salientar que a Recorrente, por idênticos fundamentos, foi fiscalizada quanto aos anos-calendário 2007 e 2008, resultando em lavratura de autos de infração e de representação fiscal para fins penais, conforme processos administrativos nº 10670.721323/2012-43 e 10670.000118/2012-41, respectivamente.

Nesse diapasão, a Autoridade Fiscal efetivou o lançamento pelo lucro real trimestral consolidado, desprezando-se qualquer saldo de prejuízo fiscal ou base negativa, bem como as compensações declaradas em DCTF, por ausência de PERDCOMP válido. Além disso, realizou o reprocessamento de PIS/COFINS da atividade de manipulação pelo regime não cumulativo – **repiso que tanto o acórdão recorrido, como a integralidade deste colegiado, corroborou com a manutenção da exação fiscal principal guerreada -**.

Ademais, o Fisco imputou multa de ofício qualificada (150%), nos termos do art. 44, § 1º da Lei 9.430/96, em virtude de ter constatado sonegação, fraude/simulação e conluio tipificados nos arts. 71-73 da Lei 4.502/64, e responsabilidade tributária aos sócios-administradores, com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN, ante a participação direta na estrutura simulada, segundo a Fiscalização, e de acordo com o período de presença dos quadros societários – **o aresto atacado e a maioria deste colegiado manteve essas imputações -**.

Sintetizados os fatos, apresentaremos as razões que levaram a maioria do colegiado dessa digníssima Turma divergir da nobre Relatora.

7 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO IMPUTADA

Ao compulsarmos o TVF, observa-se que a Autoridade Fazendária aplicou multas de ofício qualificadas, no percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício, em razão de restar constatada a prática de atos que caracterizam situações de sonegação fiscal, fraude e conluio, notadamente:

- **SCPs INEXISTENTES DE FATO:** *Foram criadas 3 (três) SCPs inexistentes de fato, como intuito de reduzir indevidamente e fraudulentamente os valores devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, conforme relatado e demonstrado exaustivamente neste termo. Ficou demonstrado que a criação dessas SCPs foi planejamento tributário abusivo e ilícito. (g.n.)*
- **DIPJs FRAUDULENTAS:** *Apresentou DIPJs 2009 a 2013, referentes aos anos-calendário 2009 a 2013, com informações sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, de forma segregada, ou seja, apuração própria e das SCPs, que não existem de fato. Assim sendo, ficou caracterizado que foram apresentadas DIPJs com informações falsas, ou seja, declarações fraudulentas. Esse procedimento nitidamente teve a intenção de ocultar os fatos geradores efetivamente ocorridos.*
- **DCTFs FRAUDULENTAS –** *Apresentou DCTFs mensais referentes a jan/2009 a dez/2012 com informações fraudulentas. Nas DCTFs foram informados débitos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS próprios e das SCPs, de forma segregada. Reitero que as SCPs não existem de fato. Consequentemente a apuração dos débitos de forma segregada foi ilícita. Reitero também que a forma de apuração adotada implicou em informação de valores em DCTFs menores do que os efetivamente devidos. Nas DCTFs também foram informadas compensações de créditos relativos a alegados pagamentos a maior de IRPJ e CSLL, apurados pela SCP 1 MANIPULAÇÃO pelo lucro presumido, referentes a 2007, com débitos de COFINS e PIS, referentes aos períodos de jan/2009 a jul/2012, e débitos de IRPJ e CSLL, referentes aos períodos de apuração 1º trim/2009 ao 2º trim/2012. Os créditos utilizados nessas compensações seriam relativos à SCP 1, que sequer existe de fato. Consequentemente foram informadas em DCTFs compensações com créditos inexistentes.*
- **SONEGAÇÃO FISCAL E SIMULAÇÃO –** *A GUEDES E PAIXÃO LTDA não declarou à RFB e não pagou parcela significativa dos valores efetivamente devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS relativos aos anos-calendário 2009 a 2012. Foram adotados procedimentos de ocultação dos fatos gerados efetivamente ocorridos, mediante a simulação de existência de SCPs. Ficou demonstrado que a GUEDES E PAIXÃO LTDA adotou práticas com a intenção deliberada de ocultar fatos geradores e os valores efetivamente devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, que caracterizam sonegação fiscal e simulação. (g.n.)*
- **CONLUIO –** *Os sócios da GUEDES & PAIXÃO LTDA assinaram atos de criação das SCPs com o intuito de dar aparência de legitimidade e legalidade a existência de fato delas. Esse procedimento permitiu a GUEDES & PAIXÃO LTDA auferir significativas vantagens tributárias de forma nitidamente ilícita, com*

graves prejuízos à fazenda pública e conseqüentemente à sociedade em geral. Assim sendo, ficou caracterizado o conluio entre seus sócios. (g.n.)

Irresignada a Recorrente alegou que na espécie a imputação em questão concretizou-se de forma automática e genérica, sem demonstrar a ocorrência de dolo específico na conduta do contribuinte, tampouco de fraude ou má-fé. Ademais, salienta que todas as operações foram realizadas com transparência e documentadas e a acusação fiscal se baseou em meros indícios.

A decisão recorrida manteve a imputação, contudo a nobre relatora entendeu que assistia razão à Recorrente, posto que, embora admitisse que restou (...) *configurada uma simulação na realidade negocial, maquiando-se a verdadeira estrutura empresarial para reduzir tributos de modo artificial*, filiou-se à ideia de que (...) *da forma como a prática se configurou nos autos, tratou-se de uma simulação simples, não fraudulenta ao ponto de atrair o agravamento da multa*. Ademais, reputou insuficiente para configuração da penalidade agravada, o fato de a Autoridade Fiscal ter configurado o dolo, fraude e simulação de forma genérica e automaticamente presumida da constatação de que as SCPs eram sociedades inexistentes de fato.

Tal posicionamento a maioria do colegiado desta turma divergiu. Vejamos.

Antes de avaliarmos as razões da combatida qualificação da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

Inicialmente, é importante registrar que a multa qualificada se encontra regulada pelo artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007².

Portanto, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964³, ou seja, o intuito de

² 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)

(...)

§ 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) ***(g.n)***

³ 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Ademais, é cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso, mesmo porque tal cominação prescinde da demonstração de um “algo mais”, no procedimento do agente fiscalizado, que transcenda a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nsº 14 e 25:

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

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

Retomando a análise da espécie, alinhado à precitada cognição, segundo restou exaurido nos autos, a Recorrente alterou as características do fato gerador da obrigação tributária principal (o que se amolda à descrição do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964), com a transferência de parcela substancial das receitas – registre-se de forma abusiva - por ela efetivamente auferidas às Sociedades em Conta de Participação (SCP) que não possuíam existência autônoma de fato – em verdade funcionaram como instrumento de transferência de renda, de sua atividade mercantil -,

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. **(g.n)**

em prol de submetê-las a tributação mais favorecida, em lugar de tributá-las sob a única pessoa jurídica efetivamente existente, o que, ao meu ver, caracteriza situação de sonegação fiscal nos termos do art. 71, do citado normativo.

Melhor dizendo, verifica-se que a reorganização societária em comento, corporificada na criação das SCPs, tratou-se de um planejamento tributário abusivo, calcado em condutas fraudulentas, com ocorrência de simulação, visto que desprovida de qualquer propósito econômico e negocial, salvo a geração ilegítima de economia tributária.

A própria Relatora ratifica tal conclusão, primeiro ao se valer dos seguintes trechos do acórdão atacado:

*24. Disso tudo pode-se concluir, em suma, que o ponto crucial para a solução do presente litígio se encontra no **liame entre o planejamento tributário oponível e o não oponível ao Fisco.***

(...)

*29. Veja que **não há, na reorganização societária efetuada pela empresa, propósito negocial algum, a não ser o de redução da carga tributária.***

30. Propósito negocial consiste, basicamente, nas razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifique a adoção dos atos e negócios jurídicos, além da finalidade de pagar menos tributos. Então na análise da legalidade de uma dada operação negocial é preciso que se identifique quais as razões negociais que fundamentem a adoção dos procedimentos e se há relevância financeira na adoção destes e equidade nas condições, para todas as partes envolvidas.

(...)

32. Parafraseando o que disse Edmar Oliveira Andrade, para existir propósito negocial em uma operação é preciso que haja equidade para as partes envolvidas no negócio, afinal as pessoas ligadas às empresas (no caso, os sócios) têm individualidade jurídica e, portanto, devem ser consideradas como se fossem terceiros; neste caso as condições econômicas dos negócios devem ser pautadas pelos mesmos critérios que seriam normalmente adotados nas relações com terceiros estranhos, aí incluído o Fisco.

*33. Apesar da alegação da contribuinte em sua defesa no sentido de que visava apenas “...se preparar para o mercado – de competitividade assustadora – e para a sua sucessão”, **vê-se que a criação das SCPs teve como único objetivo a redução da carga tributária da contribuinte, operação esta que trouxe grande prejuízo a terceiro, no caso, o Fisco Federal, e também, por consequência, aos seus concorrentes, desequilibrando a balança do mercado a seu favor, de forma desleal.** Assim é que não se vislumbra qualquer propósito negocial que pudesse vir a legitimar a operação realizada.*

34. Como já dito anteriormente, é reconhecido que o contribuinte tem o direito de estruturar os seus negócios da melhor maneira que lhe convier, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade. **Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou comercial, para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.**

(...)

36. Assim, mesmo que o Contribuinte tenha se utilizado de mecanismos legais para constituir as SCPs, **a existência de uma estrutura empresária com o objetivo primordial de se eximir de tributação é injustificável**, pois atende, tão somente, o interesse de seus sócios, restando desvirtuada a proteção estatal à livre iniciativa que pressupõe proteger uma fonte geradora de riqueza que, imediatamente, é desfrutada pelos titulares e trabalhadores da empresa e, de maneira mediata, por toda a sociedade, usuária de serviços públicos custeados com os tributos incidentes sobre renda auferida.

37. As quatro pessoas jurídicas funcionam como uma só, tudo é uma coisa só, menos a sua estrutura formal, esta utilizada para fins de pagamento de tributos. **Por isso, entendeu a autoridade fiscal ser a criação das SCPs uma fraude, com ocorrência de simulação, desprovida de qualquer propósito econômico e comercial**, o que justificou a lavratura dos Autos de Infração em questão. (g.n.)

Segundo quando asseverou que:

(...) **o CARF tem repudiado esquemas em que a separação de empresas é puramente formal, sem substantividade econômica, visando exclusivamente reduzir impostos devidos.** No Acórdão nº 1202-001.310 (sessão de 11/06/2024), por exemplo, o Conselho desconsiderou três Sociedades em Conta de Participação (SCPs) constituídas por uma empresa, ao verificar que elas não exerciam atividades próprias, atuando todas no mesmo negócio da sócia ostensiva, nas mesmas instalações e sob a mesma marca. Ficou comprovado que as SCPs apenas recebiam parte das receitas da empresa principal, fragmentando o faturamento sem qualquer propósito comercial genuíno, unicamente para enquadrar-se em bases tributárias mais favoráveis. (g.n.)

Diante dessa realidade, o CARF concluiu que as receitas auferidas pelas SCPs deveriam ser imputadas à verdadeira titular da estrutura (a empresa matriz, tributada pelo lucro real), **desconsiderando-se o planejamento ardiloso.** O acórdão foi enfático ao afirmar que **a constituição dessas SCPs, com o “único e exclusivo objetivo” de reduzir carga tributária por meio de regime menos oneroso, configurou prática lesiva ao erário.** (g.n.)

Nesses casos, além de cobrar o tributo devido, **a Administração tem aplicado sanções graves: no exemplo citado, entendeu-se caracterizada a sonegação fiscal dolosa, justificando a imposição da multa de ofício qualificada (150%**

sobre o valor do tributo) dada a evidente simulação praticada ali considerada, o que será analisado detidamente em tópico específico para o caso concreto. (g.n.)

Em conclusão, entendo que planejar e reestruturar negócios com a finalidade de reduzir tributos não é, por si só, ato que configure evasão fiscal – é um direito do contribuinte, ligado à livre iniciativa e à gestão eficiente dos negócios. No Brasil, busca-se a melhor carga tributária por meios legítimos, e isso é aceitável mesmo que a motivação principal seja reduzir impostos. O limite claro está em não ultrapassar a linha que separa a elisão da evasão. Quando o contribuinte respeita a realidade de sua atividade, estruturando suas operações de forma coerente e transparente, a economia fiscal obtida é perfeitamente defensável.

Por outro lado, estratégias artificiais que maquiagem a realidade – “fatiando” empresas sem autonomia real, simulando negócios inexistentes ou encenando situações irreais apenas para não pagar tributos – não encontram amparo legal ou jurisprudencial. (g.n.)

Além disso, consoante relatório robusto, detalhista e substancial produzido pela Autoridade Fiscal – sintetizado com maestria pela ilustre relatora -, é possível perceber que o planejamento abusivo engendrado, iniciou-se em 2007 e perdurou até 2013. Notadamente quanto aos anos-calendário fiscalizados, observa-se que nos autos estão reunidas provas concretas e vários indícios capazes de demonstrar situações caracterizadoras de sonegação fiscal, fraude, simulação e conluio, tendo como pano de fundo a inexistência de fato das SCPs.

Em suma, a concretização dessa arquitetura visou a obtenção da redução do ônus tributário e também, o que é de suma importância, aumento substancial, e em princípio injusta, da vantagem competitiva no mercado de drogarias, onde a competição comercial é muito acirrada.

Com esta estratégia contábil/tributária, a DROGARIA MINAS BRASIL que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação, minimiza as suas receitas de tal modo a gerar prejuízos fiscais sucessivos. De modo inverso, as SCPs, que não possuem custos e despesas de vulto, e dispõem de condições bem mais vantajosas de opção tributária, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação bem mais favorecida. Com esta simulação dos fatos, o contribuinte buscou esquivar-se, de forma ardilosa, ao real encargo tributário.

Toda essa estruturação foi engendrada apenas para se criar instrumentos que as partes envolvidas utilizaram para encobrir (dissimular) o negócio efetivamente realizado, e assim permitir que se esquivassem de pagar os tributos incidentes pelo negócio efetivamente realizado.

Destarte, com todas as vênias, discordo da eminente Relatora quando afirma que, na espécie, a configuração de dolo, fraude e simulação por parte do Agente Fiscal realizou-se de forma genérica e automaticamente presumida, tampouco o caso se resumiu a uma mera constatação de omissão de receita passível de atrair a aplicação das súmulas CARF nºs: 14 e 25.

Muito pelo contrário, consoante pontuado, os elementos constantes do processo cuidadosamente concatenados pela Autoridade Fazendária permitem o convencimento da

existência de fraude e simulação apta a descaracterizar a criação das SCPs (em número de três), e a operação como um todo.

Quer dizer, indubitavelmente há constatação daquele “algo a mais”, de um esforço adicional, de uma conduta extra que suplanta a conduta objetiva descrita no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da GUEDES & PAIXÃO, justificando a imputação de multa de ofício qualificada sobre a exigência dos tributos combatidos.

A sobredita aceção está amparada pela jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO. RECEITAS DA SÓCIA OSTENSIVA ARTIFICIALMENTE TRANSFERIDAS. FATOS GERADORES PRATICADOS PELO SÓCIO OSTENSIVO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a constituição meramente formal de sociedades em conta de participação com o único objetivo de transferir artificialmente receitas dos fatos geradores praticados pelo sócio ostensivo e obter a indevida redução de tributos, tem-se por configuradas as condutas de fraude e sonegação, e justificada a imposição da multa de ofício qualificada. (Acórdão nº 1302-006.394 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 15/12/2022)

MULTA QUALIFICADA. IPI. OMISSÃO DE RECEITAS. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA EMPRESARIAL FRAUDULENTA PARA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Se demonstrado e comprovado pela Fiscalização que o contribuinte, na prática da infração colhida no lançamento o de ofício, valeu-se de estrutura empresarial fraudulenta para reduzir ou suprimir a carga tributária efetivamente incidente nas operações realmente praticadas, está configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício prevista no §1 do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na monta de 150%. (Acórdão nº 9101-005.404 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 05/04/2021)

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CRIAÇÃO SIMULADA. FRAUDE E SONEGAÇÃO CARACTERIZADA. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal revela-se clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação - SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCP's, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta. Não se trata, no caso, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade

fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito. É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício. (Acórdão nº 9101-006.503 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 09/03/2023)

Face ao exposto, escoreita a qualificação vergastada, a qual deve repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide, notadamente, sobre o pleito subsidiário relacionado à prejudicial de decadência, cuja apreciação aguarda a análise deste tópico.

8 DA RETROATIVIDADE BENIGNA

No presente caso, ocorre que após a 4ª Turma da DRJ/SPO, em 20/05/2017, às fls. 35.756/35.800, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN⁴, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que lei

⁴Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

9 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA RELACIONADA À QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Antes de darmos seguimento a análise deste tópico, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)⁵.

Nessa toada, embora suscitado em sede preliminar, a Recorrente protestou em favor da reforma do acórdão combatido que afastou a decadência parcial pleiteada, calcada no argumento que a própria fiscalização reconheceu pagamentos espontâneos no período, deduzidos do montante exigido, bem como, sob sua ótica, não foi demonstrado dolo, fraude ou simulação que autorizasse o início do prazo decadencial a partir do exercício seguinte ao fato gerador (art. 173, I, do CTN), portanto é de rigor aplicar na espécie o prazo quinquenal estampado no art. 150, §4º, do CTN (contagem a partir do fato gerador).

Dessa forma, levando-se em conta que devem ser contados 5 anos do fato gerador e considerando que a ciência dos lançamentos ocorreu em 12/12/2014, estariam extintos, por força da decadência, em respeito ao preceituado no art. 156, V, do CTN⁶, os tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram antes de 12/12/2009.

Inicialmente, temos que firmar o entendimento de que a decadência⁷ consiste na perda do direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário. Trata-se de instituto

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

⁵ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - **decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;(g.n.)**

⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

⁷ CONCEITO DE DECADÊNCIA

Decadência, no nosso conceito, é o fenômeno que acarreta a perda do direito subjetivo do Fisco constituir o crédito tributário pelo ato jurídico chamado lançamento, em decorrência da inércia, ultrapassando o prazo legal para tanto.

de direito público, não atingido pela preclusão, e sendo indisponível o crédito tributário deve ser declarado de ofício, independentemente do requerimento do sujeito passivo da ação fiscal.

Conforme exposto, pugnamos em favor da procedência da qualificação da multa de ofício, por entender que restou evidenciado o dolo. Logo, tal inferência atrai a aplicação da regra geral de decadência esculpida no art. 173, I, do CTN, deslocando o prazo inicial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ou seja, ao aplicar este prazo na espécie, o prazo fatal para decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário mais antigo envolvido na autuação - PIS e COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2009 - seria 31/12/2014, posterior a data de ciência dos autos (12/12/14), portanto **incabível o reconhecimento da decadência**.

10 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

10.1 DA INTRODUÇÃO

Por fim, no que tange à responsabilidade tributária, o Fisco imputou para IVAN DE SOUZA GUEDES, LYNTON JOSÉ PAIXÃO GUEDES e LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES pelos créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício, visto que entendeu que restou caracterizada SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE e CONLUÍO, em razão dos fatos relatados e considerando os artigos 121, § único, inciso II, 124, inciso I, 129 e 135, III, todos do CTN.

Irresignados os sócios diretores protestaram em favor do afastamento das responsabilizações alegando que, no caso em apreço, inexistiria qualquer evidência de que teriam agido fora de suas atribuições ou violado expressamente o contrato social. Muito pelo contrário, afirmam que deram causa às operações com transparência e respaldo legal.

A decadência faz morrer, decair, perecer o próprio direito material, impedindo que a Fazenda Pública proceda ao lançamento, e constitua, conseqüentemente, o crédito tributário.

Melhor explicando, devemos esclarecer que, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, ainda ilíquida. A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial do Fisco para conferir liquidez à obrigação tributária surgida após a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá com o ato denominado lançamento.

O lançamento, uma vez formalizado, tem o condão de constituir o crédito tributário, ou seja, oficializa e documenta um crédito tributário da Fazenda Pública, surgido com a ocorrência daquele fato gerador, do qual nasceu uma obrigação tributária. O lançamento, como veremos mais adiante, torna líquida a obrigação tributária surgida. Conforme o Ministro do STF Moreira Alves [02], "o direito de lançar é um direito potestativo modificativo", pois o Fisco transforma a obrigação tributária ilíquida em obrigação tributária líquida, isto é, no próprio crédito tributário.

Relembrando, então, a decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que é uma relação jurídica de direito material.

A decadência decorre sempre de lei, mais especificamente de Lei Complementar, pois o artigo 146, III, alínea "b" da Carta Magna exige. E o Código Tributário Nacional é uma Lei Complementar, embora seja materialmente complementar e formalmente ordinária. E à decadência se aplicam os princípios da legalidade e da segurança jurídica. [...] [http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/decad%C3%Aancia nº direito tribut%C3%A1rio brasileiro](http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/decad%C3%Aancia%20n%C3%B9mero%20direito%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro)

O acórdão combatido manteve integralmente as responsabilidades tributárias imputadas. Em fase recursal, os Recorrentes repisaram os argumentos trazidos na fase impugnatória.

Apreciando o tema, a nobre relatora afastou as responsabilidades tributárias imputadas sob o argumento de que não há nos autos qualquer demonstração específica e individualizada de condutas ilícitas ou de abuso de poderes atribuíveis a cada um dos administradores. Acrescentou que única razão posta pelo Fisco para responsabilizar os sócios foi o fato deles terem assinado os livros diários das empresas, bem como as atas de reunião que aprovaram a criação das SCPs, as quais somadas aos fundamentos que expôs, no seu entender, não são suficientes para atrair a responsabilização solidária no caso concreto.

Considerando que as linhas de defesa de ambos Recorrentes são basicamente idênticas, apreciaremos os argumentos formulados em conjunto.

10.2 DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

A *piori* é importante firmar as seguintes premissas. Primeiro, a que pactuo do mesmo entendimento da ilustre relatora de que embora a autoridade fiscal tenha mencionado, em seu relatório, os artigos 121, parágrafo único, II, 124, I, 129 e 135, III, do CTN — o que poderia levar à avaliação de eventual responsabilidade dos sócios administradores por outros fundamentos, como o interesse comum no fato gerador —, a razão essencial para atribuir-lhes responsabilidade tributária sob julgo foi o entendimento de que houve “SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE e CONLUÍO”, situação que remete ao contexto de responsabilização previsto no art. 135, III, CTN.

Segundo, que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização, nos estritos limites dos autos e da competência deste Conselho.

Fixadas as premissas, ressaltamos que a responsabilização dos apontados sócios-administradores da GUEDES & PAIXÃO fundou-se no art. 135, III, do CTN⁸, especificamente em relação a atos praticados com infração a lei, na forma de sonegação, dolo e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64⁹.

⁸ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

⁹ 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;

No que tange ao tema, ressaltamos que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)¹⁰.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de 'infração de lei' (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

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.

¹⁰Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposos quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o 'sócio-gerente', de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser 'sócio', mas por ter cometido ato ilícito enquanto 'gerente'. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. (g.n)

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, ou seja, só se configura com a **junção dos dois fatores**.

Aplicando a precitada linha cognitiva ao caso concreto, inicialmente destaco excertos do minucioso Relatório elaborado pela Autoridade Fazendária, no qual estão descritos todos os passos e procedimentos da auditoria, inclusive correlacionando-os com as provas documentais e depoimentos de pessoas físicas e jurídicas, que, de alguma forma, estiveram, direta ou indiretamente, relacionadas aos fatos relatados, culminando com a responsabilização tributária

dos sócios diretores da GUEDES & PAIXÃO, fortemente fundamentada no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66:

(...)

Na ata datada de 05/set/2006, que deliberou sobre a constituição das SCPs, consta o destaque da presença do consultor tributário Eduardo Rezende, da empresa Rezende Trezze & Consultores Associados: que Marcos Meira, fazendo uso da palavra, apresentou a sugestão de constituição de uma SCP para o segmento medicamentos similares/OTC; que Marcos Meira acrescentou que já tem bastante experiência com o assunto, visto que a manipulação já está dentro de uma rotina de SCP, com o diferencial que o sócio participante é uma pessoa não pertencente ao grupo familiar que o Sr Eduardo Rezende referendou a sugestão do Sr Marcos Meira: que a sugestão foi levada à votação e foi aprovada por unanimidade de votos.

(...)

Tendo em vista o crescimento da empresa e desta cidade, a GUEDES & PAIXÃO LTDA ampliou sua atividade de forma vultosa. Inclusive foram abertas muitas filiais, conforme demonstrado. Um procedimento ilícito que se tornou frequente para empresas que abrem filiais e a simulação de que a filial é outra empresa, muitas vezes mediante a utilização de interpostas pessoas ("laranjas"). Desta forma, recolhem os tributos pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, sistemas tributários favorecidos e simplificados. A GUEDES & PAIXÃO LTDA, que indubitavelmente é uma única empresa de fato, constituída por muitas lojas, optou por "fatiar" o faturamento, mediante criação de SCPs para determinados setores operacionais.

(...)

Foram utilizados os próprios sócios dela (filhos dos fundadores da empresa), suas esposas e filhos (netos dos fundadores). Também foi utilizado um empregado da GUEDES & PAIXÃO LTDA, o Sr WALDEMAR DE PAULA JÚNIOR Reitero que Waldemar de Paula Júnior recebeu RENDIMENTOS DE TRABALHO ASSALARIADO da GUEDES & PAIXÃO LTDA nos anos-calendário 2004 a 2008.

A consultoria tributária manifestou que o sócio participante da manipulação deveria ser uma pessoa não pertencente ao grupo familiar. Foi incluído um empregado da DROGARIA MINAS BRASIL na composição societária da SCP 1, com participação de apenas 1% no capital social. Ou seja, a SCP 1 é praticamente o próprio sócio ostensivo, a GUEDES & PAIXÃO LTDA.

(...)

Constatei que os termos de abertura e de encerramento dos livros diário, bem como demonstrações contábeis neles transcritas, da GUEDES & PAIXÃO LTDA, relativas aos anos-calendário 2007 e 2008, foram assinadas da seguinte forma:

- **SÓCIO IVAN DE SOUZA GUEDES** – Assinou os livros diário referentes aos períodos de jan/2007 a jun/2007.
- **SÓCIO LYNTON JOSÉ PAIXÃO GUEDES** – Assinou os livros diário referentes aos períodos de jul/2007 a dez/2007.
- **SÓCIO LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES** - Assinou os livros diário referentes aos períodos de jan/2008 a dez/2008. Também assinou os livros diário referentes a jan/2009 a dez/2009 da GUEDES & PAIXÃO LTDA, inclusive os balanços patrimoniais e as demonstrações do resultado neles contidas.

Os livros diário e razão das SCPs 1, 2 e 3, referentes aos anos-calendário 2007 a 2012 foram todos assinados por **LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES**, como sócio administrador.

Os sócios **IVAN DE SOUZA GUEDES**, **LYNTON JOSÉ PAIXÃO GUEDES** e **LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES** assinaram as atas de reunião da **GUEDES & PAIXÃO LTDA**, datadas de **05/set/2006** e **12/set/2006**, que deliberaram sobre a criação das SCPs. O sócio **IVAN DE SOUZA GUEDES** assinou os contratos de constituição das três SCPs. **LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES** assinou o contrato de constituição da **SCP 2 GENÉRICOS**. **LYNTON JOSÉ PAIXÃO GUEDES** assinou o contrato de constituição da **SCP 3 SIMILARES E OTC**.

IVAN DE SOUZA GUEDES é o responsável pela **GUEDES & PAIXÃO LTDA** perante à RFB e foi o responsável nos anos-calendário 2007 a 2012, conforme sistema CNPJ. **Ivan foi o fundador da empresa e seguramente o principal responsável pelo seu crescimento e sucesso empresarial**. Certamente Ivan teve participação decisiva na criação e utilização das SCPs na utilização das SCPs inexistentes de fato. A sua participação nos contratos de constituição das três SCPs demonstram isso.

Ante os fatos relatados neste termo, considerando o disposto nos artigos 121, § único, inciso II, 124, inciso I, 129 e 135, inciso III, todos do CTN, ficou caracterizada a **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA** de **IVAN DE SOUZA GUEDES**, CPF 034.524.096-00, **LYNTON JOSÉ PAIXÃO GUEDES**, CPF 606.993.376-15, e **LEANDRO IVAN PAIXÃO GUEDES**, CPF 760.726.816-20, pelos créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício, visto que ficou caracterizada **SONEGAÇÃO FISCAL, FRAUDE e CONLUÍO. (g.n.)**

Pelo exposto, verifica-se que os sócios administradores responsabilizados pelos créditos tributários combatidos foram os reais arquitetos do planejamento tributário abusivo apreciado, uma vez que participaram ativamente dos momentos cruciais relativos à estruturação, ao: cercar a **GUEDES & PAIXÃO** de consultoria jurídica especializada na constituição de SCP; aprovarem a estratégia ao assinarem as atas de reunião que deliberaram sobre a criação das SCPs e os contratos de constituição destas; e acompanharem toda concretização do planejado mediante anuência dos instrumentos contábeis e fiscais.

Ou seja, é indubitável que tinham plena consciência que o objetivo da multicitada reorganização era promover a simulação dos fatos, com intuito exclusivo de esquivar-se, de forma artilosa, de pagar os tributos incidentes pelo negócio efetivamente realizado.

Nessa linha intelectual, percebe-se de forma hialina a presença dos fatores essenciais a caracterizar a responsabilização sob julgo, visto que por meio de atuação dos sócios administradores responsabilizados – **elemento subjetivo** – houve a constituição e o uso de pessoas jurídicas para ocultar valores tributáveis, com prática de simulação, denotando que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa, caracterizando, assim, o **elemento fático** (“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”) para a responsabilização pessoal versada no art. 135 do CTN.

Repiso, a modalidade de responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135, III, do CTN, é eminentemente subjetiva, por fundar-se na pessoalidade e na conduta dolosa ou culposa do agente, posto que brota a partir da constatação de um ato ilícito. Neste prisma, por tudo explanado, entendo que não merece reparos o trabalho realizado pela Autoridade Fiscal, que demonstrou de forma cabal e inequívoca a materialidade dos fatos imputados à Recorrente, tal como logrou êxito em provar o vínculo dos responsáveis solidários IVAN, LYNTON e LEANDRO com o ato ilícito assinalado ou que o toleraram quando deveriam evitar, tampouco o aresto combatido.

A linha de interpretação adotada neste voto, encontra ressonância na jurisprudência deste Tribunal, segundo ementas abaixo transcritas:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRETORES DE S/A. CARACTERIZAÇÃO DO EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI OU A ESTATUTOS.

Mantém-se a responsabilidade tributária solidária de diretores quando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou a estatutos. (Acórdão nº 1201-002.922 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 14/05/2019)RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigados os dirigentes que comprovadamente atuaram, com infração à lei, na administração da sociedade. (Acórdão nº 1201 -001.901 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/09/2017)RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados. (Acórdão nº 1401 -002.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

Nesses termos, entendo que devem ser MANTIDAS as responsabilidades tributárias ora combatidas dos Srs. Ivan de Souza Guedes, Lynton José Paixão Guedes e Leandro Ivan Paixão Guedes.

11 DA CONCLUSÃO

Face ao exposto, oriento meu voto vencedor no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, nos seguintes termos:

- a) REJEITAR a prejudicial de decadência;
- b) MANTER a qualificação da multa de ofício imputada;
- c) APLICAR a retroatividade benigna reduzindo o índice da qualificação da multa de ofício para 100%; e
- d) MANTER as responsabilidades solidárias dos Srs. Ivan de Souza Guedes, Lynton José Paixão Guedes e Leandro Ivan Paixão Guedes.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho