



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



**Processo nº** 10805.721937/2014-14  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-015.477 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de julho de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ABA MOTORS COMERCIAL IMPORTADORA DE PECAS E SERVICOS LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Régis Xavier Holanda, que votou pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

**Relatório**

Na origem, foram lavrados autos de infração de PIS e COFINS, apuradas na sistemática não cumulativa, por considerar a autoridade fiscal que a sociedade *ABA MOTORS-SCP* – da qual a Recorrente é sócia ostensiva – é simulada. Segundo a autoridade fiscal, a constituição da *ABA MOTORS-SCP* consiste de operação intra-grupo, destituída de razão econômica, configurando negócio jurídico simulado, praticado com o fim exclusivo de economia

de tributos, face ao regime mais benéfico a que se submetem as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido (regime cumulativo de apuração das contribuições para o PIS e da COFINS):

1) Da Sociedade em Conta de Participação "ABA MOTORS-SCP".

A Autuada figura como sócia ostensiva da sociedade em conta de participação ABA MOTORS-SCP e detém 90% das cotas de seu capital social. As demais cotas pertencem ao Sr. Aba Moshe Lewkowicz (9,90%) e ASFAN Despachos e Assessoria de Veículos Ltda (0,10%).

A principal atividade dessa SCP seria a prestação de serviços de despachantes, de intermediação de contratos de financiamentos e de seguros para os clientes de sua sócia ostensiva, que é concessionária da Rede Chevrolet.

No entendimento da autoridade lançadora, a finalidade precípua de uma sociedade em conta de participação seria viabilizar o aporte de recursos, por um ou mais investidores, em uma atividade a ser desenvolvida – ou que já esteja em desenvolvimento – pelo sócio ostensivo. Nesse tipo de sociedade o capital aportado pelos sócios ocultos representa papel crucial na concretização dos objetivos societário.

Todavia, *in casu*, a composição do quadro societário da ABA MOTORS-SCP revela que a maior parte do capital aportado provém da própria sócia ostensiva (ABA MOTORS COMERCIAL IMPORTADORA DE PEÇAS E SERVIÇOS LTDA) e somente 10% é aportado por terceiros, no montante de R\$ 5.000,00. A maior parte do capital subscrito pelos sócios ocultos (99%) provém do sócio Aba Moshe Lewkowicz, integra o quadro societário da sócia ostensiva com 99,90% de suas cotas. Dessarte, ainda que indiretamente, o sócio Aba Moshe Lewkowicz detém a maioria das cotas da ABA MOTORS-SCP sendo, portanto, o beneficiário das operações realizadas nas duas sociedades e, ainda, o administrador isolado de ambas.

Na contabilidade da sócia ostensiva os lançamentos relativos à constituição da SCP demonstram não ter havido, de fato, transferência de recursos da sócia ostensiva para a SCP, mas tão somente promessa de pagamento futuro, contabilizada em conta de passivo circulante (subgrupo empréstimos de coligadas).

Além disso, conforme registros contábeis apresentados, os recursos que lastrearam o aporte de capital do sócio Aba Moshe Lewkowicz na SCP originaram-se de um suposto crédito deste último para com a sócia ostensiva (lançamento a débito da conta de obrigação "2.1.1.315.020 - Adiantamento de Sócio"). O saldo dessa conta era devedor até Novembro/2010, caracterizando que, de fato, não era a sócia ostensiva que tinha obrigação para com os sócios, mas estes últimos que deviam àquela. Sendo assim, concluiu a fiscalização que não teria ocorrido, efetivamente, o aporte de capital por aquele sócio oculto.

Em seguida, arremata a fiscalização:

*Destarte, não existe nenhuma razão econômica para a constituição da SCP, vez que esta realiza atividade que é intimamente ligada à atividade da sócia ostensiva, podendo esta ser realizada pela mesma sem participação de terceiros; e os aportes de terceiros para a constituição da sociedade, que seriam razões justificáveis para a empresa aceitar partilhar seus lucros com terceiros, são desprezíveis frente o porte da sociedade ostensiva.*

(...)

*O que ocorreu, de fato, foi um negócio jurídico simulado, em que foi constituída a "sociedade" para que parte das receitas da sócia ostensiva fosse tributada sob o regime cumulativo do PIS e da COFINS, ou seja, tributadas às alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, ao invés das alíquotas de 1,65% e 7,60% do regime não-cumulativo, regime este em que a sócia ostensiva necessariamente se enquadrava, tendo em vista seu faturamento elevado.*

*Verifica-se, pois, o abuso de direito com a constituição simulada de SCP, nos termos do art. 187 do Código Civil de 2002:*

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

*Abuso este que se verifica pela falta de propósito negocial, extratributário, na constituição da SCP (...)*

Ao fim, conclui a autoridade fiscal que as receitas da SCP, tributadas pelo regime cumulativo, são, na verdade, receitas da própria Autuada e, desta forma, sujeitam-se à tributação pela sistemática da não-cumulatividade.

Em razão do abuso de forma na constituição da SCP, concluiu a autoridade fiscal que as receitas auferidas por aquela sociedade (SCP) foram tributadas indevidamente no regime cumulativo, quando deveriam ter sido tributadas na sócia ostensiva ABA MOTORS COMERCIAL IMPORTADORA DE PEÇAS E SERVIÇOS LTDA, na sistemática da não cumulatividade.

Por isso, a autuação se deu com multa qualificada.

Além disso, o relatório fiscal apontou divergências dos valores referentes às bases de cálculo da SCP e a responsabilidade solidária do sócio administrador. Contudo, estas matérias foram consideradas preclusas, no julgamento de 1ª instância administrativa.

Em impugnação, o sujeito passivo defendeu o afastamento da materialidade dos fatos e das premissas adotadas pela Fiscalização; apontou seu direito à livre estruturação das suas atividades; a incompetência da autoridade fiscal para determinar a nulidade da constituição da SCP e a impossibilidade de aplicação da multa qualificada.

A 1ª Turma da DRJ-BHE, acórdão n.º 02-66.465, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Na causa típica de uma sociedade em conta de participação (SCP) está presentes o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo, enquanto tal, com os investimentos feitos pelo sócio oculto, e a repartição dos resultados entre ambas as categorias de sócios. No caso dos autos, a participação dos sócios ocultos, que deveria contribuir para fomentar ou mesmo viabilizar o investimento, mostra-se, na prática,

irrelevante. Incompatibilidade entre o fim prático presente e a causa típica, que denuncia a simulação da SCP.

#### DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

#### MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. DOLO.

A conduta planejada consubstanciada na formalização de sociedade em conta de participação tão-somente com o objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação pelo lucro presumido, compõe percurso notoriamente utilizado para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

#### REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMPETÊNCIA. DRJ.

À DRJ carece de competência para a análise de inconformismo do sujeito passivo em relação à Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP lavrada pela fiscalização.

O Recurso voluntário ratificou as razões da impugnação.

O acórdão nº 3201-009.412, ora recorrido, deu provimento ao recurso voluntário, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

#### SIMULAÇÃO. DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADES. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade e camuflar o objetivo de um negócio jurídico. Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico com o objetivo de racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

#### SIMULAÇÃO. DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADES. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade e camuflar o objetivo de um negócio jurídico. Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico com o objetivo de racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, que foram rejeitados pelo r. Despacho de e-fls. 2563-2564.

#### RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Em Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduziu a divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à “Sociedade em Conta de Participação. Segregação das atividades” e “Qualificação da Multa de Ofício”.

Apontou como paradigma o Acórdão nº **1201-002.102**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009 2010

SCP. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA. ARTIFICIALIDADE

A constatação de que as únicas despesas se referem a funcionários e tributos, inexistindo despesas normais a qualquer negócio como despesas com aluguel, luz e água demonstram artificialidade das SCPs o que é ratificado pela ausência de fundamentação econômica para sua constituição.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. INAPLICABILIDADE.

Tendo a contribuinte efetivamente declarado em DIPJ os resultados positivos obtidos pelas SCPs e o total de SCPs em que participou como sócio ostensivo, bem como, tendo declarado em DCTF todos os débitos tributários próprios e das SCPs, resta inexistente conduta no sentido de ocultar ou disfarçar seus atos e, por consequência, indevido enquadrá-la nas hipóteses descritas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A divergência foi assim sustentada:

O acórdão recorrido concluiu que operar por uma sociedade em conta de participação é uma opção societária legal, não proibida pela legislação e que a contribuinte poderia segregar suas atividades e consequentemente reduzir a carga tributária. (...)

Por outro lado, o acórdão paradigma manteve o lançamento, pois entendeu de forma sucinta que a constituição de sociedade em conta de participação, em caso semelhante, não possuía substância econômica. Nesse patamar, verificou que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar a ocorrência das finalidades que poderiam justificar a criação de uma SCP. E, assim sendo, concluiu pela sua descaracterização. (...)

Desse modo, fica clara a divergência jurisprudencial em relação ao disposto nos artigos 991 a 996, 158 e 187 do Código Civil; art. 149, VII, do CTN; inciso II do RIR/99 (correspondente ao art. 269 do RIR/2018), artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Quanto ao tema relativo à multa qualificada, verifica-se que não foi objeto de tópico específico da decisão recorrida, tendo a multa qualificada sido cancelada como mera decorrência do cancelamento do lançamento.

Desse modo, uma vez restabelecido o lançamento, requer o consequente restabelecimento da qualificação da multa.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 2589-2593 deu parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas quanto à primeira matéria, nesses termos:

Ocorre que se constata com relação à matéria referente à qualificação da multa que embora esteja prequestionada, não há indicação de acórdão paradigma, situação que enseja a negativa de seguimento, conforme dispõe art. 68, 2º 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

(...)

Verifica-se que o cerne da divergência suscitada reside na natureza/finalidade da constituição de uma Sociedade em Conta de Participação, nesse sentido, das decisões confrontadas constata-se divergência jurisprudencial, visto que ao analisarem as referidas decisões, situação fática similar, ou seja a constituição de Sociedade em Conta

de Participação pelas respectivas recorrentes, deram interpretação divergente à legislação de regência quanto à constituição e operacionalização das citadas sociedades.

Com efeito entendeu o acórdão recorrido que o contribuinte possui o direito de separar suas atividades e, conseqüentemente, recolher as contribuições sobre as alíquotas menores do regime cumulativo, sem que tenha realizado qualquer tipo de simulação ou sonegação dos tributos, destacando que a suposição de que o contribuinte deveria ter recolhido sobre as alíquotas maiores do regime não cumulativo não possui amparo legal.

Já o acórdão paradigma em outro viés interpretativo sobre a mesma situação fática decidiu que a constatação de que as únicas despesas se referem a funcionários e tributos, inexistindo despesas normais a qualquer negócio como despesas com aluguel, luz e água demonstram artificialidade das SCPs o que é ratificado pela ausência de fundamentação econômica para sua constituição.

Ante as considerações acima restou caracterizado o dissídio jurisprudencial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte matéria: Sociedade em conta de participação. Segregação das atividades.

Devidamente intimado da propositura do Recurso Especial, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

A autuação deste processo se deu pelos seguintes elementos:

| Elementos           | Autuação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Operação Societária | Constituição de Sociedade em Contas de Participação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Vício de Simulação  | A sociedade <i>ABA MOTORS-SCP</i> – da qual a Recorrente é sócia ostensiva – é simulada.<br>Segundo a fiscalização:<br><br>“O que ocorreu, de fato, foi um negócio jurídico simulado, em que foi constituída uma “sociedade” para que parte das receitas da sócia ostensiva fosse tributada sob regime cumulativo do PIS e da COFINS, ou seja, tributadas às alíquotas de 0,65% e 3,00% respectivamente, ao invés das alíquotas de 1,65% e 7,6% |

| Elementos                       | Autuação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                 | <p>do regime não-cumulativo, regime este em que a sócia ostensiva necessariamente se enquadrava, tendo em vista seu faturamento elevado.”</p> <p>“A simulação constituiu em criar uma Sociedade em Conta de Participação, sem qualquer razão economia, como demonstrado, para tributar suas receitas em um regime de tributação de PIS e COFINS menos oneroso.”</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Fundamento Jurídico             | <p>Abuso de Direito – Art. 187, do CC.</p> <p>“Verifica-se, pois, o abuso de direito com a constituição simulada de SCP, nos termos do artigo 187 do Código Civil de 2002:</p> <p>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.”</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Exigência de propósito negocial | <p>“Abuso esse que se verifica pela falta de propósito negocial, extratributário, na constituição da SCP, conforme lição de Marco Aurelio Greco (...)”</p> <p>“A falta de propósito negocial na constituição da “sociedade” configura o abuso de direito, ato ilícito nos termos do artigo 187 do Código Civil.”</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Conjunto indiciário             | <ul style="list-style-type: none"><li>- A maior parte do capital aportado na <i>ABA MOTORS-SCP</i> (90%) proveio da sócia ostensiva – e somente 10% do capital dessa SCP foi aportado pelos sócios ocultos.</li><li>- Uma mesma pessoa física é sócia majoritária da sócia ostensiva e figura como sócio oculto majoritário.</li><li>- Os registros contábeis de constituição da <i>ABA MOTORS-SCP</i> denotam não ter havido a efetiva transferência de recursos da sócia ostensiva (que contribuiria com 90% do capital) para financiar as supostas atividades da SCP. Os aportes que seriam de responsabilidade dos sócios ocultos também não foram comprovados.</li><li>- A SCP alcançando receitas substanciais, sem receber o aporte de capital necessário ao desenvolvimento inicial de suas atividades empresariais.</li><li>- Inexistência de autonomia operacional entre SCP e</li></ul> |

| Elementos | Autuação                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | Ostensiva.<br><br>- O objeto social da SCP é a atividade secundária da ostensiva.<br><br>- As operações de venda dos veículos da Ostensiva é que viabilizam as atividades de intermediação de financiamentos, seguros e serviços de despachantes, que são atividade da SCP. |
| Dolo      | Existente, ao utilizar artifício para reduzir a base tributável. Aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964.                                                                                                                    |

A despeito desses elementos, o acórdão recorrido cancelou o auto de infração, com fundamento único de direito relacionado à legalidade da segregação de atividades do contribuinte. Além disso, no voto, é possível se inferir que o conjunto de indícios trazidos pela fiscalização não são suficientes para a comprovação da simulação e da fraude. Transcreve-se a íntegra do voto condutor do acórdão recorrido:

O centro da presente lide administrativa fiscal está no fato do contribuinte ter direcionado parte da tributação, do ingresso de valores e de algumas das operações para a empresa ABA MOTORS-SCP (sociedade em conta de participação) e recolhido as contribuições Pis e Cofins nas alíquotas do regime cumulativo (que são menores) nestas operações.

A fiscalização entendeu que como simulada a segregação de atividades e cobrou as contribuições como se no regime não-cumulativo estivessem.

Considerando que a fiscalização apurou todos os créditos e tributos recolhidos e somente cobrou a diferença das alíquotas com a aplicação de multa qualificada, não há nenhuma nulidade no lançamento de ofício, seja formal ou material.

Ao analisar os autos por completo e cruzar as informações da acusação com as de defesa, é possível concluir que o contribuinte poderia ter operado pela sua empresa principal, ABA MOTORS COMERCIAL IMPORTADORA DE PEÇAS E SERVIÇOS LTDA, mas não deveria ter. (SIC).

Operar por uma Sociedade em Conta de Participação (ABA MOTORS-SCP) é uma opção societária que não é proibida pela legislação. Ao contrário, é uma opção legal.

O contribuinte possui o direito de separar suas atividades e, conseqüentemente, recolher as contribuições sobre as alíquotas menores do regime cumulativo, sem que tenha realizado qualquer tipo de simulação ou sonegação dos tributos.

A suposição de que o contribuinte deveria ter recolhido sobre as alíquotas maiores do regime não-cumulativo não possui amparo legal.

A aplicação da multa qualificada é uma penalidade que deve ser aplicada em somente em casos graves. Para o presente caso, é importante considerar que não há qualquer determinação da legislação para que as Sociedades em Conta de Participação

sejam utilizadas somente para aporte de investimentos (hipótese levantada pela fiscalização).

Assim, aplicar a multa qualificada por considerar que o contribuinte abusou da utilização da SCP é uma premissa que não possui validade na legislação e, portanto, não deve prevalecer. O contribuinte apresentou razões comerciais para a segregação das estruturas, na medida em que não existe impedimento legal que impeça a separação dos serviços de financiamentos, seguros, consórcios e despachantes.

Não há qualquer indício de que o contribuinte tenha realizado suas operações dessa forma unicamente para suprimir tributo, de forma simulada e fraudulenta.

O que se constata é que o contribuinte recolhia tributo à maior, no regime não cumulativo, porque operava essas atividades secundárias dentro da empresa principal que recolhe o IRPJ pelo lucro real.

Ao perceber seu erro, como alegado, o contribuinte separou as atividades secundárias e passou a recolher os tributos em empresa que não apura IRPJ pelo lucro real e, portanto, recolheu as contribuições no regime cumulativo.

Na linha dos doutrinadores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado segundo, a sonegação consiste no não pagamento do tributo com o uso de artifícios fraudulentos. Artifícios diversos são elementos essenciais à configuração do crime de sonegação que caminham ao lado do não pagamento do valor devido.

Ausentes os artifícios e verificada a legalidade da operação, assim como sua transparência e não proibição na legislação, a operação do contribuinte deve continuar legítima.

A segregação de atividades, neste caso, possui legalidade. Este também é o entendimento de alguns precedentes deste Conselho, por exemplo, o Acórdão nº 3302003.138, relatado pelo nobre colega conselheiro Walker Araújo: (...)

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Já o acórdão paradigma consignou para a manutenção do auto de infração dois elementos como fundamentais: (i) tratar-se de matéria de prova, ou seja, a Recorrente deveria ter trazido aos autos evidência de que as SCPs suportaram despesas normais e usuais para qualquer empresa, o que restaria ao menos evidenciada a veracidade e concretude das SCPs constituídas. Contudo, isso não ocorreu nos autos. E (ii) a desproporcionalidade do valor de capital social de apenas R\$1.000,00 por SCP, claramente desproporcional à receita obtida de R\$ 7.136.616,61 em 2009; e R\$10.047.474,14 em 2010. Transcreve-se o voto:

A artificialidade das SCPs em questão fica mais visível quando constatamos que suas únicas despesas se referem a funcionários e tributos, inexistindo despesas normais a qualquer negócio como despesas com aluguel, luz, água, IPTU, etc... Mesmo se utilizando da estrutura da ora Recorrente, ao menos uma parte das despesas administrativas deveria ser suportada pelas SCPs. Vejam, trata-se aqui de matéria de prova e não de uma simples tese. Digo isso, pois, acaso a Recorrente houvesse trazido aos autos evidência de que as SCPs suportaram despesas normais e usuais para qualquer empresa, restaria ao menos evidenciada a veracidade e concretude das SCPs constituídas. Contudo, isso não ocorreu nos autos.

Outro ponto que chama atenção no presente caso é o valor de capital social de apenas R\$ 1.000,00 por SCP, claramente desproporcional à receita obtida de R\$ 7.136.616,61 em 2009; e R\$ 10.047.474,14 em 2010. Quanto ao argumento de a SCP desempenhar atividade distinta ou secundária em relação ao objeto social da ora Recorrente, enxergo como irrelevante ao deslinde da matéria ora em discussão, vez que a própria descaracterização das SCPs deve se impor pelas razões ao norte apresentadas. Em outras palavras, a análise do presente caso demonstra certa artificialidade das SCPs estruturadas, em razão de ausência de fundamentação econômica para sua constituição.

Por outro lado, a decisão no paradigma afastou o dolo:

Neste ponto é importante ressaltar que a ora Recorrente efetivamente declarou nas DIPJs dos exercícios 2010 [ficha 06A, linha 28; ficha 07A, linha 28; ficha 67A, linha 13 e 2011 [nas mesmas fichas e linhas] os resultados positivos obtidos pelas SCPs e o total de SCPs em que participou como sócio ostensivo. Além disso, declarou nas DCTFs todos os débitos tributários das SCPs, além de suas próprias. Assim, resta claro que anteriormente ao início do procedimento fiscalizatório, a ora Recorrente informou à autoridade fiscal toda receita auferida pelas SCPs e os respectivos tributos devidos. Assim, inexistente conduta da Recorrente no sentido de ocultar ou disfarçar seus atos e, por consequência, indevido enquadrá-la nas hipóteses descritas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Desta sorte, indevida a aplicação de multa qualificada que deve ser reduzida para o patamar de 75%.

Nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Por outro lado, não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja recurso especial. (Acórdão nº 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Dessa forma, entendo que o acórdão recorrido e o paradigma assentaram-se no conjunto probatório próprio de cada procedimento fiscalizatório, além de figurarem situações fáticas distintas:

| Elementos de cotejo entre as decisões | Acórdão Recorrido                                                                                                | Acórdão Paradigma                                                                                                                 |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Simulação                             | Não existiu                                                                                                      | Existiu - Artificialidade na criação da SCP foi demonstrada.                                                                      |
| Existência de propósito econômico     | Existiu                                                                                                          | Não existiu.                                                                                                                      |
| Fundamento jurídico                   | Legalidade da segregação de atividades do contribuinte.                                                          | Desvirtuamento das características e condições pelas quais se cria uma SCP.                                                       |
| Conjunto probatório                   | Conjunto de indícios trazidos pela fiscalização não são suficientes para a comprovação da simulação e da fraude. | O Contribuinte deveria ter trazido aos autos evidência de que as SCPs suportaram despesas normais e usuais para qualquer empresa. |
| Dolo                                  | Não existiu em razão da legalidade da segregação de atividades do contribuinte.                                  | Não existiu, pois a empresa informou à autoridade fiscal toda receita auferida pelas SCPs e os respectivos tributos devidos.      |

Então, da leitura do acórdão recorrido e do paradigma acima citado, não há como se afirmar que as decisões são divergentes, apenas os resultados. Logo, não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de divergência jurisprudencial suscitada.

### Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora