



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

**Processo n°** 10855.724550/2013-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.846 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2017  
**Matéria** Regime de Tributação  
**Recorrente** CONSBEM-CONSTRUÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO.

Constatado que a formação de sociedade em conta de participação ocorreu sem objetivo empresarial há de se desconsiderar sua existência para fins de incidência tributária do IRPJ e CSLL.

MULTA QUALIFICADA.

Mantém-se a qualificação da multa quando constatada a ocorrência de ação, caracterizada como fraude, visando à redução do montante do tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negar provimento para manter a qualificação da multa. Vencidas as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; e II) por unanimidade de votos, negar provimento em relação ao mérito.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

## **Relatório**

*Os autos de infração de fls. 500-517 exigem do contribuinte já identificado R\$2.333.091,51 a título de imposto de renda pessoa jurídica e, R\$652.441,90 a título de Contribuição social sobre o lucro líquido, acrescidos de multa de ofício à razão e 150% e cujo crédito tributário calculado até 01/2014, totalizou R\$8.563.704,04.*

*2. O lançamento decorre de resultados operacionais não declarados e da opção indevida pelo Lucro Presumido, conforme explicitado no Relatório Fiscal de fls. 469-499, que instrui os autos, sendo que em reação ao IRPJ, o amparo legal para a constituição do crédito é o artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e os artigos 247, 248, 249, 250, 251 e parágrafo único e artigos 254, 277, 278, 279 e 280 do RIR de 1999. Já para a exigência da CSLL o enquadramento legal mencionado é o artigo 2º da Lei nº 7.689, d 1988, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990, o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do artigo 1º da Lei nº 9.065, de 1995, o artigo 2º da Lei nº 9.249, de 1995, o artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996, o artigo 28 da Lei nº 9.430 de 1996 e o artigo 3º da Lei nº 7.689, com a redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 11.727, de 2008.*

*3. O contribuinte foi cientificado (30/01/2014) e, em 28/02/2014 apresentou a impugnação de fls. 523-536 onde inicialmente alega que a exigência está permeada pela nulidade e pela impossibilidade legal de subsistência da alegação de fraude.*

*4. Após breve resumo dos fatos, faz as seguintes considerações: que o raciocínio fiscal está equivocado ao afirmar que a organização societária elaborada pela autuada encerra planejamento tributário com vistas a reduzir sua carga tributária; que a “desconstituição” das sociedades em conta de participação das quais figura na qualidade de sócio ostensivo ao argumento que a integralização do capital social operou-se de forma irregular não merece prosperar.*

*5. Contesta o argumento de que como os sócios “ocultos” das SPC integralizaram capital em montante inferior ao correto ou, sequer integralizaram capital algum não constitui indício de fraude a fim de “desconstituir” tais sociedades, as quais são reguladas pelos artigos 991 a 996 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002); que mesmo sem discordar da legalidade da estrutura societária das SPC, a autoridade fiscal passou a investigar a regularidade dessas sociedades, momento em que teria detectado suposto problema relativo à integralização apenas parcial ou não integralização do capital por parte dos sócios “ocultos”, presumindo a ocorrência de fraude por parte da fiscalizada, o que culminou com a presente exigência.*

*6. Questiona qual a base legal que teria o condão de disciplinar acerca da integralização parcial ou não integralização de capital e seu conseqüente efeito para fins de apuração da legalidade e regularidade destas figuras e adiantando-se na resposta apega-se ao disposto no artigo 981 do Código Civil para frisar que as pessoas que celebram estes*

*contratos de sociedade se obrigam a contribuir com bens ou serviços, e sustentar que inexistente disposição legal na legislação brasileira que prescreva tal imputação (integralização de capital).*

*7. Ainda ao apego desta norma, afirma que ante a desnecessidade da contribuição monetária por parte de um dos sócios, restaria afastado o motivo para presumir ter a autuada fraudado o fisco. Disserta acerca das presunções e desta forma, pretende demonstrar a impossibilidade de se lançar mão deste indício para subsidiar a alegação de fraude.*

*8. Noutro tópico discorre acerca da regularidade das SCP constituídas pela ora impugnante e da falta de amparo legal para a “desconstituição” das mesmas, haja vista serem elas classificadas na categoria de sociedades não personificadas, sendo o único tipo de sociedade empresária que não ostenta personalidade jurídica, por determinação legal e em razão de sua própria natureza. Sua especificidade permite a organização de certos tipos de negócios, como os que envolvem um empreendimento específico, com duração determinada, exatamente a hipótese aqui verificada. E acrescenta: de fato, as sociedades em conta de participação que o fisco busca “desconstituir” encerram organizações societárias firmadas com o escopo de realizarem um objeto específico, definido e com prazo determinado.*

*9. Contesta o fato de a autoridade fiscal ter comentado que “o ramo de atividade do sócio ostensivo ser o mesmo do sócio oculto” como um dos motivos que poderia sugerir a fraude, taxando-o de absurdo e lança a seguinte questão: ora, se o intuito da constituição de qualquer modalidade de organização societária encerra justamente a cumulação de esforços, qual o impedimento lógico e sensato de possuírem o mesmo ramo de atividade?*

*10. Transcreve manifestação doutrinária e volta a questionar qual o futuro da autuação se considerarmos que é legítima e regular a constituição de uma sociedade em que existam sócios que aportam apenas os seus serviços?*

*11. Lançando mão de um outro trecho do Relatório Fiscal, ataca a suposição lançada de que a associação firmada entre a ora impugnante e os sócios “ocultos” das sociedades em conta de participação analisadas, ocorreu exclusivamente para o fim de captação de recursos. Alega que a autoridade fiscal desconhece o objeto social das SCP analisadas, as quais foram constituídas para a consecução de obras de engenharia civil, o que além de recursos financeiros, o mínimo de “know how” para sua consecução. E acrescenta que as obras aqui mencionadas envolvem a construção de linhas de trens metropolitanos, obras de saneamento e até a construção de um porto marítimo.*

*12. E complementa: que por essa razão, os segmentos de incorporação e construção civil utilizam usualmente em suas estruturas societárias a formação de SCP, em razão de inúmeras associações promovidas com detentores de propriedades imobiliárias, investidores, incorporadores, profissionais do segmento e demais pessoas envolvidas nos empreendimentos individualizados, com a finalidade de desburocratizar a alienação em frações ideais e prediais, reduzir custos fiscais e obrigações acessórias, não gerar desconfiança por parte do público das associações realizadas, dentre outras.*

*13. Pede a improcedência da autuação.*

*14. Sob o título do planejamento tributário lícito, sustenta que a busca da menor carga tributária legalmente possível, envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada*

*pela Constituição consubstanciada quer seja pela liberdade de iniciativa (art. 1º, inciso IV e art. 170, caput da CF), quer seja livre concorrência (art. 170, inciso IV do mesmo diploma legal), combinadas ainda com as liberdades veiculadas pelo artigo 5º do referido Texto.*

*15. Transcreve manifestação do CARF para afirmar que por se tratar de um planejamento tributário justamente revestido de todas as formalidades legais conforme já demonstrado, pede que seja afastada a desconstituição das SCP uma vez que legal e regularmente legítimas.*

*16. Defende a impossibilidade de manutenção da multa agravada em função da não confirmação de dolo, fraude ou simulação, posto que a autoridade fiscal não logrou apontar qualquer comportamento por parte da impugnante, tendente a fraudar ou lesionar o fisco, pedindo seu afastamento.*

*17. Ao final, requer o cancelamento da exigência e que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos patronos da causa.*

Do relatório acima, resultou a decisão a seguir emitida pela DRJ/Curitiba

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

Ementa: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

Reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, via criação artificial de Sociedades em Conta de Partição, geradas formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

Ementa: LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, o decidido no lançamento matriz aplica-se ao lançamento reflexo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

Ementa: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Cabível a imposição da multa qualificada no percentual de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se em pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o edido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 618/636, no qual apresenta as seguintes razões de recurso:

1) Que não existiriam indícios de fraude na criação das SCP tendo em vista que as parcerias realizadas visavam à obtenção de recursos técnicos e mão-de-obra especializada para a realização das obras, além de apenas os recursos de aportes financeiros. Alega, inclusive que o *Know-How* para a realização dos serviços era todo das sócias participantes. Por isso, entende que a autuação e decisão da DRJ foram incorretas, posto desconsiderar que a contribuição das sócias participantes poderia ser realizada por meio da entrega de serviços. Para tanto apresenta farta documentação e trabalhos da empresa Triunfo IESA visando demonstrar sua notória capacidade técnica na realização de obras públicas.

2) Regularidade da Constituição das SCP - Alega que foram formalmente constituídas de acordo com todos os requisitos da Lei e, assim, agiu arbitrariamente a autoridade fiscal ao desconsiderá-las para fins de tributação. Destaca que toda a contabilidade estava devidamente registrada, corroborando a regularidade de sua constituição.

3) Do planejamento tributário lícito - Apresenta doutrina e jurisprudência para demonstrar que a realização de operações societárias com fins de economia tributária não pode ser considerado planejamento ilícito.

4) Impossibilidade da manutenção da multa agravada em função da inexistência de fraude. Para tanto alega que se o objetivo das SCP fosse a fraude porque manteria contabilidade regular. Por isso com outros argumentos e precedentes entende não estar comprovada a fraude para fins de agravamento da multa.

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso por meio do memorial de fls.668/692, apontando os elementos constantes do Termo de Verificação Fiscal e da Decisão da DRJ que entende serem relevantes para comprovar a irregularidade das operações de utilização das SCP como forma de reduzir a imposição tributária do IRPJ e da CSLL.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O fiscal responsável pela autuação, após inúmeras intimações e análises de extratos bancários, registros contábeis e documentos entendeu que, em relação às Sociedades em Conta de Participação firmadas pela recorrente, três deles forem realizados apenas com o objetivo de reduzir a tributação do IRPJ e CSLL da empresa ao permitir que, para tais contratos, o IRPJ e a CSLL pudessem ser apurados sob a sistemática do lucro presumido enquanto que, se houvesse submetido essas receitas à tributação pelo lucro real, os valores devidos seriam maiores.

Referida conclusão da inexistência efetiva das Sociedades em Conta de Participação - SCP - decorreu dos seguintes elementos:

1) O fiscal intimou a empresa, mediante os termos nº 005 e 006 (fls. 433 e 436), a informar, com relação às SCP CPTM Linha 7, CPTM Linha 8 firmados com a empresa FFN e a SCP CPTM Linhas B e C firmado com a Triunfo IESA: a justificativa de sua criação e o motivo/necessidade do negócio.

As respostas apresentadas pela empresa foram as seguintes, que agora merecem ser reproduzidas para bem definir nosso posterior entendimento:

**SCP CPTM Linha 8 com a FFN Construções:**

O contribuinte informou que a criação da SCP deu-se pela soma de esforços na capacidade técnica e recursos para execução da obra.

Informou também que a sócia oculta FFN Construções e Comércio Ltda foi eximida dos aportes financeiros, por mera liberalidade da sócia ostensiva Consbem.

Distribuiu lucros para a FFN nas datas e valores abaixo descritos, apresentando cópias das transferências bancárias:

23/12/2009 TED R\$ 115.000,00 (contabilizado na SCP)

08/01/2010 TED R\$ 200.000,00

11/03/2010 TED R\$ 100.000,00

**SCP CPTM Linhas B e C Firmado com Triunfo IESA**

O contribuinte informou que a criação da SCP deu-se pela soma de esforços na capacidade técnica e recursos para execução da obra.

Informou também que a sócia oculta (Trinfo Iesa) efetuou os seguintes aportes:

DATA VALOR

02/03/2009 DEP R\$102.166,08

06/07/2009 TED R\$ 60.000,00

06/07/2009 TRANSF R\$100.000,00

Efetuiu a devolução dos aportes à Triunfo Iesa nas seguintes datas e valores (contabilizados na SCP):

24/07/2009 TED R\$ 100.000,00 (cópia apresentada)  
18/08/2009 CHQ R\$ 25.000,00 (Cheque nominal à Consbem)  
20/08/2009 TED R\$ 120.000,00 (cópia apresentada)  
05/10/2009 TED R\$ 17.992,02 (Parte do Ted valor de R\$ 117.992,02)

Distribuiu lucros à Trinfo Iesa nas seguintes datas e valores (contabilizados na SCP):

05/10/2009 TED R\$100.000,00 (Parte do Ted valor de R\$ 117.992,02)  
06/11/2009 TED R\$100.000,00 (cópia apresentada)  
22/12/2009 TED R\$ 500.000,00 (cópia apresentada)

### **SCP CPTM Linha 7 Firmado com FFN Construções**

O contribuinte informou que a criação da SCP deu-se pela soma de esforços na capacidade técnica e recursos para execução da obra.

Informou também que a sócia oculta (FFN) efetuou os seguintes aportes:

DATA VALOR

02/07/2009 TED R\$ 20.000,00  
02/07/2009 TED R\$ 30.000,00 (apresentou cópia TED de R\$50.000,00)  
22/07/2009 (data correta) R\$ 10.000,00 22/07/2009 (data correta) TED R\$ 15.000,00 (Consta do extrato do Banco do Brasil, conta corrente 1.8333, o recebimento no dia 21/07/2009 de TED Recebida no valor de R\$25.000,00, docto 083400) apresentou cópia do TED. Consta do extrato do Banco do Brasil, conta corrente 1.8333,o envio no dia 07/10/2009 do DOC/TED Eletronic no valor de R\$75.000,00, documento 811069.

Informou que distribuiu lucros à sócia oculta FFN nos valores e datas abaixo:

30/11/2009 TED R\$ 300.000,00 Contabilizado na SCP / Falta comprovante (Consta do extrato do Banco do Brasil, conta corrente 1.8333, o envio de DOC/TED)  
07/12/2009 CHQ R\$ 244.740,52 Contabilizado na SCP / cópia de cheque nominal a Telas Metálicas Telmetal Ltda)  
23/12/2009 CHQ R\$ 47.647,53 Contabilizado na SCP / cópia de cheque nominal a Tuper S/A)  
23/12/2009 CHQ R\$ 23.813,75 Contabilizado na SCP / cópia de cheque nominal a Tuper S/A)  
22/01/2010 TED R\$ 300.000,00 Falta Comprovante  
11/03/2010 TED R\$ 400.000,00 Falta Comprovante  
01/04/2010 TED R\$ 100.000,00 Falta Comprovante  
28/04/2010 TED R\$ 500.000,00 Falta Comprovante  
10/06/2010 TED R\$ 500.000,00 Falta Comprovante  
19/07/2010 TED R\$ 170.813,06 Apresentado cópia da transferência para FFN  
05/08/2010 TED R\$ 228.812,94 Apresentado cópia da transferência para FFN diversos cheques R\$ 73.176,30

Total do Lucro Distribuído.....R\$ 2.889.004,10

### 1) Da Análise da Regularidade da Constituição das SCP

Com base nestas respostas, é forçoso constatar que a empresa CONSBEM, sócia ostensiva das três SCP que compuseram a autuação não fez qualquer esforço no sentido de justificar o motivo da formação destas sociedades.

Apresentemos as normas do código civil a respeito das SCP.

#### **CAPÍTULO II** **Da Sociedade em Conta de Participação**

*Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.*

*Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.*

*Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.*

*Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.*

*Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.*

*Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.*

*§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.*

*§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.*

*§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.*

*Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.*

*Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a*

*sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.*

*Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.*

Das normas que regem este tipo societário exsurtem alguns requisitos que devemos destacar e que serão utilizados em nossa análise:

### **Atividade Exercida Unicamente pelo Sócio Ostensivo**

Um dos requisitos determinados pela norma é que apenas o sócio ostensivo exerça as atividades do objeto social, assim, um dos argumentos apresentados pelo recorrente de que os sócios participantes poderiam ter contribuído com a sociedade mediante a prestação de serviços traria como consequência a necessária descaracterização da SCP, posto que atuando contra as normas que orientam a sua constituição.

### **Constituição de Patrimônio Especial com as Contribuições dos Sócios**

Pela leitura do dispositivo percebe-se que a participação do sócio não ostensivo tem, obrigatoriamente de se realizar por meio da entrega de bens ou direitos, sejam de caráter financeiro, sejam materiais necessários à realização das obras e que todos, juntos, formam o patrimônio especial da SCP.

Dados estes destaques ante a ausência de justificativa fática a demonstrar a efetiva necessidade de formação das sociedades, seja pela necessidade de recursos financeiros à concretização dos investimentos, seja pela necessidade de conhecimento técnico especializado para as obras a realizar, seja pela necessidade da utilização de algum equipamento que fosse de propriedade das sócias participantes e necessários para a execução das obras, forçoso é reconhecer que não restava outra alternativa ao fiscal senão avaliar a regularidade da existência de fato das SCP mediante verificação das obrigações de aporte financeiro constantes do contrato em comparação com a situação efetiva, a realização de despesas e a concretização e distribuição dos lucros.

Ou seja, qual era a obrigação de cada uma das sócias participantes nestas SCP? Pela leitura dos contratos firmados entre as partes (fls. 256/281) verificamos que a única especificação de responsabilidade entre as partes perante a sociedade é a atribuição da necessidade de realização dos aportes financeiros. Não há, nos referidos contratos menção alguma à contribuição para a sociedade por parte dos sócios participantes com relação à entrega de materiais, serviços, conhecimento técnico especializado ou qualquer outro item que importe em obrigação do sócio participante.

Pelo contrário nos contratos firmados com a FFN Construções não consta nenhuma obrigação para com a sociedade além das cláusulas financeiras de aporte de recursos, pelo contrário, consta na cláusula décima - EQUIPAMENTOS - que, se acaso um dos sócios participantes contribuir com a cessão de algum equipamento para a obra, este será remunerado à razão de 90% da melhor oferta do mercado.

Com relação à SCP firmada com a Triunfo IESA não verificamos tal disposição e, ainda, verificamos a existência da Cláusula Sétima - RESPONSABILIDADE

TÉCNICA onde a sócia participante se obriga a responder pela responsabilidade técnica da obra, obrigando-se à fiel execução do projeto e aspectos técnicos ligados ao mesmo.

Em seu recurso ordinário a recorrente alega que "...valeu-se efetivamente da Sociedade em Conta de Participação, celebrando PARCERIAS TÉCNICAS E OPERACIONAIS com outras notórias empresas do ramo de obras públicas, quais sejam, FFN Construções e Comércio Ltda. e Triunfo IESA - Infra Estrutura S.A." (grifo do original).

No entanto, apesar de alegar a necessidade de parceria com outras notórias empresas do ramo, cuidou de apresentar documentação relativas à Triunfo IESA, , baseada em elementos colhidos na página da internet da própria empresa. Em relação à sócia FFN Construções não foi apresentado nenhum elemento de prova.

Com base na análise dos documentos, intimações, respostas e demais elementos posteriormente trazidos à colação, cabe-nos analisar, para o deslinde do caso apresentar uma questão basilar, de cuja resposta, poderemos nortear essa decisão.

Tendo em vista a genérica resposta da empresa relativa a *unir esforços de capacidade técnica e recursos para a execução da obra* e diante da inexistência de qualquer outro elemento nos contratos de formação das SCP, qual seria o objetivo da realização dos contratos de SCP firmados? Havendo objetivo claro, restaria por improcedente a autuação. Não se verificou essa clareza.

Vejamos então a análise de cada SCP.

#### **1 - SCP CPTM Linha 8 com a FFN Construções:**

Em relação a esta SCP firmada entre a recorrente e a FFN Construções não existe no contrato de constituição da sociedade nenhum elemento que ateste a necessidade ou obrigação de conhecimentos técnicos especializados da sócia participante.

Em sua impugnação e seu recurso voluntário a recorrente, mesmo alegando genericamente, a necessidade dos conhecimentos técnicos e mão-de-obra especializada, não consegue apresentar a relação de qualquer serviços ou material especificamente realizado ou cedido pela sócia participante na consecução dos serviços contratados em licitação.

A única obrigação contratual existente a ser cumprida pela sócia participante que era a de realizar os aportes de recursos não foi concretizada POR MERA LIBERALIDADE da empresa, como esta mesmo informa em suas respostas à intimação e, mesmo assim, sem qualquer contribuição financeira para a sociedade, sem qualquer obrigação de ceder mão-de-obra especializada ou realizar algum serviço que pudesse ser identificado pela recorrente, foi agraciada com a distribuição de lucros em montante de R\$ 415.000,00.

Mister neste ponto da análise informar que será que não foi possível à recorrente identificar, durante todo o curso da fiscalização e dos prazos decorridos até a apresentação de seu recurso voluntário, que tipo de serviço sua sócia entregou para a consecução do objeto da licitação, que mão-de-obra especializada foi entregue pela sócia participante para a realização das obras. Seria de aparente simplicidade apresentar, ao menos, uma relação dos serviços aos quais foi atribuída a realização à sócia participante, dada que o objetivo de criação da SCP para a realização das obras era o conhecimento técnico especializado.

Disso não cuidou, em nenhum momento, a recorrente de se desincumbir. Limitou-se a apresentar genéricos argumentos sem o acompanhamento de qualquer elemento probatório.

Mais ainda, no caso desta SCP nem ao menos pode argumentar que a sócia participante entregou para a realização dos serviços equipamentos, posto que, acaso fosse esta a contribuição, conforme cláusula do contrato já acima indicada, esta entrega deveria ser remunerada o que descaracterizaria esta entrega como objeto da sociedade, posto que esta estipulação de remuneração passa a caracterizar tal ato como simples prestação de serviço à SCP.

Por todo o exposto e verificando-se não existir qualquer prova, mesmo que indiciária de que a participação da sócia FFN Construções ocorreu por meio da entrega de qualquer serviço, contrariando as alegações da recorrente. Há de se constatar que a avaliação da existência da SCP teria de obrigatoriamente recair sobre os aspectos financeiros objeto do contrato.

Assim sendo, ao constatar-se que a sócia participante não contribuiu com o aporte de nenhum valor para a realização do objeto social, resta por descaracterizada a necessidade ou até mesmo utilidade na formação da referida SCP, posto não haver contribuição efetiva da sócia participante. Conclui-se, ao final, que em relação a esta SCP considera-se procedente a autuação fiscal quando incluiu os resultados obtidos e tributados sob a sistemática do lucro presumido, para a apuração do lucro real da recorrente que nela participava como sócia ostensiva.

## **2 - SCP CPTM Linha 7 com a FFN Construções:**

Em relação a esta SCP firmada entre a recorrente e a FFN Construções igualmente não existe no contrato de constituição da sociedade nenhum elemento que ateste a necessidade ou obrigação de conhecimentos técnicos especializados da sócia participante.

Em sua impugnação e seu recurso voluntário a recorrente, mesmo alegando genericamente, a necessidade dos conhecimentos técnicos e mão-de-obra especializada, não consegue apresentar a relação de qualquer serviços ou material especificamente realizado ou cedido pela sócia participante na consecução dos serviços contratados em licitação.

A única obrigação contratual existente a ser cumprida pela sócia participante que era a de realizar os aportes de recursos foi concretizada em valor bem inferior ao contratualmente exigido. Enquanto a sócia ostensiva aportou R\$ 980.000,00 a sócia participante aportou apenas R\$ 75.000,00. Ou seja, em vez de o aporte equivaler à sua participação contratual (37%) a sócia participante concorreu apenas com apenas 7,10% do total do capital aplicado.

Mesmo assim, sem contribuir corretamente de acordo com as cláusulas estipuladas, nenhuma penalidade sofreu a sócia participante, e mesmo sem qualquer obrigação de ceder mão-de-obra especializada ou realizar algum serviço que pudesse ser identificado pela recorrente, foi agraciada com a distribuição de lucros em montante de R\$ 2.889.004,10.

Mister neste ponto da análise informar que será que não foi possível à recorrente identificar, durante todo o curso da fiscalização e dos prazos decorridos até a apresentação de seu recurso voluntário, que tipo de serviço sua sócia entregou para a consecução do objeto da licitação, que mão-de-obra especializada foi entregue pela sócia participante para a realização das obras. Seria de aparente simplicidade apresentar, ao menos, uma relação dos serviços aos quais foi atribuída a realização à sócia participante, dada que o objetivo de criação da SCP para a realização das obras era o conhecimento técnico especializado.

Disso não cuidou, em nenhum momento, a recorrente de se desincumbir. Limitou-se a apresentar genéricos argumentos sem o acompanhamento de qualquer elemento probatório.

Mais ainda, no caso desta SCP nem ao menos pode argumentar que a sócia participante entregou para a realização dos serviços equipamentos, posto que, acaso fosse esta a contribuição, conforme cláusula do contrato já acima indicada, esta entrega deveria ser remunerada o que descaracterizaria esta entrega como objeto da sociedade, posto que esta estipulação de remuneração passa a caracterizar tal ato como simples prestação de serviço à SCP.

Unindo-se a isto tudo o fato que a sócia participante, mesmo não tendo contribuído para a composição do patrimônio social com o valor determinado em contrato, recebeu os lucros da SCP em montante, ai sim, compatível com sua participação (20,30%).

Por todo o exposto e verificando-se não existir qualquer prova, mesmo que indiciária de que a participação da sócia FFN Construções ocorreu por meio da entrega de qualquer serviço, contrariando as alegações da recorrente. Há de se constatar que a avaliação da existência da SCP teria de obrigatoriamente recair sobre os aspectos financeiros objeto do contrato.

Assim sendo, ao constatar-se que a sócia participante não contribuiu efetivamente com o aporte de recursos definido em contrato e mesmo assim percebeu lucros em montante percentual quase três vezes maior do que seu aporte, resta por descaracterizada a necessidade ou até mesmo utilidade na formação da referida SCP, posto não haver contribuição efetiva da sócia participante. Conclui-se, ao final, que em relação a esta SCP considera-se procedente a autuação fiscal quando incluiu os resultados obtidos e tributados sob a sistemática do lucro presumido, para a apuração do lucro real da recorrente que nela participava como sócia ostensiva.

### **3 - SCP CPTM Linhas B e C Firmado com Triunfo IESA**

Finalmente, em relação a esta SCP firmada entre a recorrente e a Triunfo IESA - Infra-Estrutura S.A., foi possível constatar a existência de cláusula no contrato que demonstra a necessidade de obrigação da sócia participante com a responsabilidade técnica do empreendimento e com a consecução do empreendimento de acordo com as normas cabíveis e as obrigações assumidas no contrato licitatório.

Apesar disso e de em sua impugnação e seu recurso voluntário a recorrente, alegar genericamente, a necessidade dos conhecimentos técnicos e mão-de-obra especializada, não consegue apresentar a relação de qualquer serviços ou material especificamente realizado ou cedido pela sócia participante na consecução dos serviços contratados em licitação.

A única outra obrigação contratual existente a ser cumprida pela sócia participante que era a de realizar os aportes de recursos foi concretizada em valor inferior ao contratualmente exigido. Enquanto a sócia ostensiva aportou R\$ 358.000,00 a sócia participante aportou apenas R\$ 262.166,80. Ou seja, em vez de o aporte equivaler à sua participação contratual (50%) a sócia participante concorreu apenas com apenas 42,13% do total do capital aplicado. Ainda assim, mesmo tendo contribuído a menor com os aportes contratados, todo o seu aporte foi devolvido nos meses de julho, agosto e setembro/2009.

Mesmo assim, sem contribuir corretamente de acordo com as cláusulas estipuladas, nenhuma penalidade sofreu a sócia participante, e mesmo sem qualquer obrigação de ceder mão-de-obra especializada ou realizar algum serviço que pudesse ser identificado pela recorrente, foi agraciada com a distribuição de lucros em montante de R\$ 700.000,00.

Mister neste ponto da análise informar que será que não foi possível à recorrente identificar, durante todo o curso da fiscalização e dos prazos decorridos até a apresentação de seu recurso voluntário, que tipo de serviço sua sócia entregou para a consecussão do objeto da licitação, que mão-de-obra especializada foi entregue pela sócia participante para a realização das obras. Seria de aparente simplicidade apresentar, ao menos, uma relação dos serviços aos quais foi atribuída a realização à sócia participante, dada que o objetivo de criação da SCP para a realização das obras era o conhecimento técnico especializado.

Disso não cuidou, em nenhum momento, a recorrente de se desincumbir. Limitou-se a apresentar genéricos argumentos sem o acompanhamento de qualquer elemento probatório. Mesmo neste caso em que apresentou currículo da sócia participante obtido pela internet, podendo identificar a participação da mesma, disto não cuidou.

Ainda assim, mesmo não contribuindo com a formação do patrimônio social, haja vista ter recebido de volta os valores aportados, ainda fez jus a uma parcela do lucro da operação no montante de 30,95%, equivalente a R\$ 700.000,00.

Por todo o exposto e verificando-se não existir qualquer prova, mesmo que indiciária de que a participação da sócia Triunfo IESA ocorreu por meio da entrega de qualquer serviço, contrariando as alegações da recorrente. Há de se constatar que a avaliação da existência da SCP teria de obrigatoriamente recair sobre os aspectos financeiros objeto do contrato.

Assim sendo, ao constatar-se que a sócia participante não contribuiu efetivamente com o aporte de recursos definido em contrato e mesmo assim percebeu lucros em montante percentual quase três vezes maior do que seu aporte, resta por descaracterizada a necessidade ou até mesmo utilidade na formação da referida SCP. Conclui-se, ao final, que em relação a esta SCP considera-se procedente a autuação fiscal quando incluiu os resultados obtidos e tributados sob a sistemática do lucro presumido, para a apuração do lucro real da recorrente que nela participava como sócia ostensiva.

À vista do demonstrado nos itens acima a desconsideração da regular existência destas SCP decorre, primeiro, da inexistência de indicação, por parte da decorrente de qualquer serviços ou bens disponibilizado pelas sócias participantes para a formação do patrimônio comum ou mesmo para a realização dos objetivos sociais, fato que inequivocamente levou à realização comparativa dos aportes financeiros e das despesas e lucros distribuídos para comprovar que não se verificou a existência de necessidade técnica,

conforme alegado pela empresa, nem necessidade financeira, conforme constante em contrato, para fins de constituição das SCP que foram desconsideradas pela fiscalização.

Quanto a isto é salutar apresentar precedentes deste CARF com o mesmo fundamento.

<b>Processo nº</b>	11516.000378/2008-85
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1103-001.052 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	7 de maio de 2014
<b>Matéria</b>	IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
<b>Recorrente</b>	ACQUASERVICE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

**OMISSÃO DE RECEITAS - SCP SIMULADA - SÓCIA OCULTA**

1 - Na causa típica de uma sociedade em conta de participação (SCP) estão 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. Do próprio contrato se vê que a recorrente era quem executava o empreendimento, além de prover o custeio, e a suposta sócia ostensiva, sobre não executar o empreendimento, não fazia investimentos (para caracterização como sócia oculta, ao invés de ostensiva). Incompatibilidade entre o fim prático presente e a causa típica, que denuncia a simulação da SCP.

2 - Vê-se que a recorrente executava os serviços à prefeitura, e recebia a remuneração por tais serviços, mediante repasse, por meio do suposto sócio ostensivo (consórcio), o qual firmava o contrato com a prefeitura - e não há indicação de cessão de crédito nos autos, nem de contrato com pessoa a declarar dos arts. 467 a 470, do Código Civil. Falta de comprovação da origem dos depósitos bancários feitos pelo consórcio à recorrente, com a concreção de omissão de receitas legalmente presumida. As provas indiretas ainda indicam que se trata de receitas de prestação de serviços à prefeitura.

**BIS IN IDEM - TRIBUTAÇÃO NA SUPOSTA SÓCIA OSTENSIVA**

Ao aparente sócio ostensivo cabe reconhecer como receita somente a parcela que lhe cabe, como consequência da conjugação do contrato firmado com a prefeitura com o ajuste feito com a recorrente e da prevalência da substância sobre a forma em matéria contábil. Ou, ainda, no limite, o reconhecimento do valor recebido ou a receber da prefeitura e de despesa correspondente ao repasse feito ou a ser feito à recorrente. Isso nada tem de ver com *bis in idem*.

**PEDIDO DE PERÍCIA**

Do exame do que consta nos autos, a perícia é desnecessária- ademais do que para o pedido de perícia é impositiva a formulação de quesitos, conforme o art. 16, IV, do Decreto 70.235/72.

#### ARBITRAMENTO DO LUCRO COM BASE EM RECEITA CONHECIDA

A escrituração contábil da recorrente se revela imprestável. Só há o Livro Diário de 2005 (sem o Livro Razão), na qual não consta nenhum lançamento contábil; só há transcrições de balancetes, de balanço e da DRE zerada. Arbitramento do lucro, respectivamente, para fins de IRPJ e de CSLL, com aplicação dos coeficientes de 38,4% e de 32% sobre as receitas conhecidas, que não merece reparos.

#### PIS, COFINS - REGIME CUMULATIVO

Diante do arbitramento do lucro, correta a exigência de PIS e de Cofins sob o regime cumulativo, sobre as receitas omitidas, que se consideram de prestação de serviços.

**Processo nº** 11080.731161/2011-83  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-003.135 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARCELO WAINBERG RODRIGUES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

#### SIMULAÇÃO. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (*Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319*)

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação.

#### IRPF. REGIME DE ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE. LIMITES.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual.

Diferentemente do regime no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é "exclusiva" da fonte pagadora, no regime de

retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Súmula CARF nº 12)

#### MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício pelo percentual legalmente determinado. (Art. 44, da Lei 9.430/1996). Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

É de ser analisada a situação particular, bem caracterizada pela Fiscalização, para entender que não houve um simples "erro no preenchimento" da declaração, neste caso, mas uma conduta deliberada entre os sócios da SCP.

Recurso Voluntário Negado.

Veja-se, para bem caracterizar a ausência de propósito da constituição destas SCP, que os aportes realizados pelos sócios participantes constam valores ínfimos comprados aos custos totais incorridos nas obras. Se isso se constata, qual a necessidade das SCP, se a CONSBEM não necessitava de capital para a realização das obras.

SCP	Ano Calendário	(A) Total dos aportes efetuados pelo sócio oculto	(B) Total Custos/Despesas Incorridos/Pagos na SCP (Fonte DRE)	(A) / (B)
Linha 8 – Diamante da CPTM	2009	R\$0,00	R\$ 9.279.035,45	0,0000%
Linha 7 – Rubi da CPTM	2009	R\$ 75.000,00	R\$15.555.439,31	0,4821%
Linha BC da CPTM	2009	R\$262.166,80	R\$ 9.952.148,61	2,6343%

Por isso, respondendo ao questionamento apresentado mais acima, não tendo a recorrente comprovado a contribuição das sócias participantes na formação das SCP ora analisadas, não resta outra conclusão senão a de que a sua formação ocorreu apenas e exclusivamente para impedir que os resultados destas fossem somados ao da recorrente e, assim, serem tributados pelo lucro real. Por isso, entendo como correta a desconsideração destas SCP, ressaltando que outras foram formadas e aceitas pela fiscalização, e a inclusão de seus resultados, antes tributados sob a sistemática do lucro presumido e depois dos ajustes necessários, na composição do lucro real apurado pela recorrente, na qualidade de sócia ostensiva de todas as três SCP.

À vista do exposto voto, neste ponto, por manter a autuação.

## 2) Da Análise da Aplicação de Multa Qualificada

A aplicação da multa qualificada no percentual de 150% decorreu, conforme entendimento do fiscal, dos seguintes fatos:

A fiscalizada constituiu Sociedades em Conta de Participação, denominadas SCP Linha 7- Rubi da CPTM, SCP Linha 8- Diamante da CPTM e SCP Linha BC da CPTM, porém, suas existências de fato foram descaracterizadas por esta fiscalização, pelos motivos acima expostos.

A criação das SCP's teve o intuito de apenas reduzir a carga tributária da fiscalizada, ao buscar a tributação de seus resultados pelo lucro presumido, que é mais benéfica, em detrimento da real tributação (Lucro Real) das receitas auferidas.

Os atos praticados entre a fiscalizada e as SCP's, esvaziados de quaisquer características econômicas, impediram a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do imposto devido, portanto, tipificado como crime tributário, previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ensejando, desta forma, aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

As normas que determinam a qualificação da multa decorrem das normas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.504/64, conforme abaixo:

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

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

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

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou **modificar as suas características***

*essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

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

Da análise realizada no item anterior, verificou-se que a constituição das Sociedades em Conta de Participação objeto de desconsideração por parte da autoridade fiscal não teve objetivo empresarial claro, dada a inexistência ou diminuta existência de contribuição financeira, técnica, material ou de serviços por parte das empresas sócias participantes destas SCP. Por isso a formação destas SCP objetivou unicamente a fracionar as receitas das empresas para fins de enquadramento das SCP sob a sistemática do lucro presumido, forma de tributação que não seria possível caso os rendimentos fossem auferidos apenas em nome da recorrente.

Neste sentido entendo estar plenamente caracterizada a hipótese do art. 72, da Lei nº 4.502/64, conforme nossos destaques, relativa à existência de fraude na constituição destas SCP com o objetivo de reduzir os valores das obrigações tributárias devidas.

Desta forma, com relação a este item, entendo que restou caracterizada a fraude realizada com o objetivo de reduzir tributos e, por tal razão, voto por negar provimento ao recurso e manter a qualificação da multa.

## CONCLUSÃO

De todo o exposto e demonstrado voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário e manter a autuação em todos os seus termos.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto