



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

**Processo n°** 11020.003592/2010-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-00.827 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ E OUTROS. AÇÃO FISCAL  
**Recorrente** MONTECARLO INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. PROCEDÊNCIA. Procedente a glosa de custos cuja inexistência foi comprovada em auditoria fiscal.

MULTA QUALIFICADA. Caracterizado o evidente intuito de fraude, em face de criação de empresa ficta, visando apenas a redução do tributo devido, deve ser aplicada a multa qualificada.

MULTA AGRAVADA. O não atendimento de intimação para apresentar elementos que sabidamente a fiscalizada deve possuir, a exemplo de contratos sociais, autoriza o agravamento da multa em 50%.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: 1) Manter a multa qualificada, vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães (relator); 2) Manter o agravamento da multa, vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e João Carlos de Figueiredo Neto; 3) Manter a glosa dos custos, vencido, o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), que dava provimento total. Tudo nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antônio José Praga de Souza. Ausente justificadamente, o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, João Carlos de Figueiredo Neto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

MONTECARLO INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA recorre a este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Trata-se de autos de infração (fls. 1) lavrados pra exigir créditos tributários de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de valores contabilizados pela atuada a título de custos nos anos de 2007 a 2009.

Os custos referem-se à aquisição de extratos e concentrados por parte da atuada, fabricante de refrigerantes, de uma sociedade em conta de participação (SCP) da qual é a única sócia oculta, tendo como sócia ostensiva a empresa Polyaromas Preparados e Extratos Ltda. De acordo com o contrato social (fls. 63/65) a SCP foi constituída em 23/02/2007, tendo como objeto social *o desenvolvimento de projeto de produção de extratos e concentrado destinados à industrialização de refrigerantes*. O relatório da fiscalização chama a atenção para os seguintes aspectos da operação.

De acordo com o contrato social da SCP, a atuada contribuiu com R\$ 2.000,00 de aporte de capital e obrigou-se a adquirir da sócia ostensiva kits. A contribuição da atuada sócia ostensiva consiste na organização das atividades da SCP e no fornecimento dos *kits*, que serão adquiridos pela atuada.

No que tange à distribuição dos lucros, no contrato social está previsto que eles serão partilhados entre as sócias, levando em consideração os resultados apurados pela sócia ostensiva na venda dos kits e serão distribuídos mensalmente. Em que pese essa previsão, os resultados da SCP foram integralmente atribuídos à atuada. Além disso, os lucros foram pagos à atuada imediatamente após ela ter pago cada uma das compras de *kits*, sempre na proporção de 65% do valor da compra (fls. 45/48).

Apesar de repetidamente intimadas a apresentar a documentação contábil e fiscal da SCP, a atuada e sua sócia limitaram-se a entregar à fiscalização balanços anuais e relatórios de faturamento mensal e de apuração de tributos (fls. 76/81 e 98/104), desacompanhados de documentação de suporte. Além disso, a sócia

ostensiva foi intimada a apresentar os atos constitutivos de outras oito SCP de que também é sócia ostensiva, tendo se recusado a fazê-lo.

Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu que a SCP é uma simulação, cujo objetivo é criar custos fictos, de forma a reduzir artificialmente o lucro real da atuada, que é tributado a 15%, e aumentar no mesmo valor a receita da sócia ostensiva, tributada com base no lucro presumido, sobre a qual incide IRPJ de máximo 2%. Por conseguinte, considerou que os 65% do valor das duplicatas pagas pela atuada, que são devolvidos a título de distribuição de lucros, correspondem, na verdade, a um custo fictício, que foi glosado. Os juros foram calculados pela taxa Selic.

Tendo em vista a ocorrência de simulação, foi aplicada multa de ofício duplicada. Além disso, por conta do não atendimento de intimações, a multa ainda foi aumentada em 50%.

A atuada impugnou (fls. 194), alegando o seguinte.

Haveria nulidade do lançamento, porque não estaria claro o que foi desconsiderado pelo fisco, se os lucros auferidos ou se o custo dos *kits*. Se foi o custo, não estaria claro qual a proporção do custo glosado. Além disso, a fundamentação legal seria *extremamente, vaga, imprecisa, desconexa*.

A glosa dos custos teria decorrido do fato de a fiscalização não ter tido acesso aos livros da SCP. Em função da glosa, o fisco deveria ter arbitrado os lucros da atuada.

Os documentos juntados aos autos comprovariam a existência fática da SCP, existência que, aliás, o fisco não teria questionado. Além disso, os *kits* não seriam produzidos exclusivamente para a atuada.

Não há vedação legal à associação entre as empresas, nem a que a sócia oculta adquira produtos ou serviços da SCP ou a que pratique atos ligados ao objeto social da SCP.

A atuada participou da sociedade *com o fim de reduzir custos do insumo principal de seu produto industrializado e não praticou atos ligados ao objeto social da SCP*. Assegura que a formação da SCP não teve como finalidade exclusiva a redução de tributos.

Seria incontroverso que a SCP produzia e vendia *kits*.

Elenca elementos doutrinários a respeito da desconsideração de negócios jurídicos e sobre a simulação.

Afirma que a *discussão envolve a alegação da existência de simulação mediante a aquisição de insumos com valores superfaturados, sob a alegação de que o montante excedente seria de 65% das aquisições (que é o valor distribuído com resultado da SCP à impugnante)*.

Tendo em vista que a boa-fé se presume, a fraude deve ser provada, prova essa que a fiscalização não teria produzido.

Assevera que *a fiscalização entende que se criou uma SCP somente com o fim de redução da carga fiscal de IRPJ/CSLL por meio do aumento fictício de um insumo, que incumbe ao Fisco a prova da simulação alegada com o intuito de reduzir tributos e que este lavrou o auto de infração tendo, exclusivamente, por*

*supedâneo, a mera presunção, bem como que não houve por parte da impugnante qualquer sonegação da real vontade ou finalidade quanto aos negócios jurídicos realizados. Entende que a fiscalização deveria ter diligenciado para demonstrar que os preços dos insumos são incompatíveis com os de mercado e alega que esse preço seria superior àquele praticado entre a autuada e sua fornecedora.*

Lembra que há precedentes de julgamentos administrativos no sentido de admitir determinado tipo de planejamento fiscal ("incorporação às avessas").

Por entendê-la contrária ao CTN, reclama da utilização da taxa Selic para fins de cálculo dos juros.

Questiona a qualificação da multa, porque não teria havido evidente intuito de fraude também porque a fiscalização não teria *descrito de forma pormenorizada quais seriam as condutas praticadas pela impugnante, por meio de seus sócios, a fim de tipificar o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*. Além disso, entende que a multa seria inconstitucional. Pede sua redução para 20%.

A decisão recorrida está assim ementada:

*CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. PROCEDÊNCIA. Procedente a glosa de custos cuja inexistência foi comprovada.*

*MULTA QUALIFICADA. Caracterizado o evidente intuito de fraude, deve ser aplicada a multa qualificada.*

*SELIC E PERCENTUAL DA MULTA. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. A incidência de juros calculados com base na taxa Selic e o percentual da multa aplicado estão previstos em lei em vigor, que os órgãos administrativos não podem se furtrar a aplicar.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, foi criada uma SCP, com a finalidade a de produzir insumos que foram vendidos à autuada. Porém, segundo o Fisco, não está caracterizada nem a existência de uma sociedade, nem que a venda tenha se dado pelo valor declarado.

Afirma a Fiscalização que a recorrente realizou por meio de uma sociedade em conta de participação (SCP) um planejamento tributário via simulação com único e exclusivo fim de reduzir tributos em decorrência da compra de insumos (concentrados para refrigerante - kit) com aumento ficto e fora da realidade quanto ao seu custo. Transcrevo abaixo trechos que levam a tal conclusão:

*(i) - dos esclarecimentos apresentados tivemos o conhecimento de que estes resultados de Ganhos de Capital, na verdade seriam distribuição de resultados de Sociedade em Conta de Participação (SCP) da qual a fiscalizada seria sócia oculta;*

*(ii) - Entretanto, a partir da análise dos documentos apresentados durante a fiscalização, acumulou-se evidências suficientes para a convicção de que a SCP conforma-se em um ajuste entre as sócias com o propósito de planejamento tributário;*

*(iii) -É clara a determinação da lei de que a sócia oculta não participa da atividade objeto do negócio, mas diametralmente oposta à determinação legal insculpida no art. 991 da Lei n. 10.406/2002, o contrato constitutivo desta sociedade prevê a participação ativa da sócia oculta no comércio da SCP, e ainda mais surpreendentemente, como adquirente dos produtos vendidos pela sócia ostensiva no âmbito da sociedade;*

*(iv) - nesta SCP só há dois sócios: um vendedor e um comprador" e acrescenta "o resultado ou lucro da SCP é parcela do custo dos insumos comprados pelo 'sócio participante', sendo uma "sociedade cujo objeto é o comércio intrassociedade;*

*(v) - haveria simulação nos resultados, pois a receita da SCP se resume às compras da sócia oculta e o seu resultado distribuído é no percentual de 65% dos valores pagos;*

*(vi) - há somente fim tributário na SCP, já que "a receita da sociedade é oriunda unicamente de suas compras, se há lucro tal se originaria de seu próprio custo, qual seja, as compras dos produtos da dita sociedade", porém, "revelando-se a SCP como uma simulação entre as empresas participantes, deslinda-se o lucro com fulcro no planejamento tributário;*

*(vii) -... o fluxo da SCP assemelha-se a uma espécie de 'preço de transferência', onde duas empresas ligadas, neste caso a SCP de um lado e de outro a fiscalizada, combinam um custo ficto para os produtos comprados, de forma que o lucro seja transferido para uma situação de tributação privilegiada", assim, "no caso em tela evidencia-se o fim da SCP como reduzir ou não pagar tributos, porém, de forma ilícita, mediante simulação dos atos dos contribuintes envolvidos;*

(viii) - *Pela simulação apresentada, verificamos que o meio utilizado para reduzir ou suprimir tributos dava-se mediante o aumento ficto dos custos dos insumos, via compras realizadas pela figura societária criada entre a fiscalizada e POLYAROMAS, desta forma diminuindo o lucro real", sendo que "os atos formalmente praticados demonstram no todo que as partes envolvidas não tinham outro objetivo que não a redução da carga tributária e seus efeitos não correspondem à realidade pretendida", razão pela qual "em que pese a devolução, imediata de 65% das duplicatas pagas, sob a rubrica de 'participação de resultados', concluímos que esta parcela traduz o montante simulado dos custos.*

O lançamento realizado está fundamentado nos arts. 249, inciso I, 251, parágrafo único e 300, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, quanto ao imposto sobre a renda, sob alegação de custos ou despesas não comprovadas, pelo que desconsiderou-se os negócios jurídicos realizados, exigindo o IRPJ e CSLL. Ademais, houve qualificação da multa para o percentual de 225%

Pois bem, compulsando os autos, verifica-se que a Recorrente é uma indústria e comércio de refrigerantes, cervejas, xaropes, águas minerais, aguardentes, vodka e conhaques, bem como prestação de serviços afins e industrialização de garrafas plásticas (Cláusula 2- do contrato social).

De início é importante registrar que não deve o julgador, impregnado pelo preconceito atual existente quanto á expressão planejamento tributário alegado no lançamento, prejulgar o caso concreto, especialmente, quando a discussão envolve matéria fática.

A sociedade em conta de participação está descrita no art. 991, do Código Civil brasileiro, sendo uma associação sem personalidade jurídica, cuja atividade é exercida pelo chamado sócio ostensivo, sendo somente esse responsável perante terceiros.

Enuncia o art. 991 do Código Civil que:

*"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."*

No caso concreto não há questionamento, inclusive, pela autoridade da Receita Federal no tocante à existência fática da sociedade em conta de participação. Logo, a decisão recorrida no mínimo inovou os fundamentos do lançamento para sustentar de forma equivocada a inexistência da SCP.

Isto fica clarividente, seja pelos documentos anexados aos autos no tocante à constituição da SCP, recebimentos de distribuição de resultados, contabilização, além da confirmação de sua existência pelo sócio ostensivo, que apresentou nos autos inclusive os recolhimentos de tributos decorrentes desta sociedade.

A SCP em questão apresentou todos os documentos vinculados à recorrente e o sócio ostensivo. Vale lembrar também que o foco da SCP era a produção de kits de extrato de refrigerante, o que foi recebido pela contribuinte. Ou seja, em momento algum durante a **fiscalização e no lançamento isso foi questionado.**

Em relação ao objeto social da SCP, conforme cláusula 1<sup>ª</sup>, esta associação negocia tem por finalidade (v. fls. 62/65 dos autos):

*"CLÁUSULA, 1-. A presente Sociedade em Conta de Participação tem por Objeto o desenvolvimento de produção de extratos e concentrados de refrigerantes, os quais tomaram a forma de kits, sendo estes comercializados para as indústrias produtoras e engarrafadoras clientes da SÓCIA OSTENSIVA. Parágrafo 1º - Tanto a produção como a comercialização e distribuição de kits, serão de responsabilidade, única e exclusiva, da SÓCIA OSTENSIVA, participando a SÓCIA PARTICIPANTE nos resultados correspondentes. Parágrafo 2º - Obriga-se perante terceiros tão somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos deste instrumento particular."*

Pela análise do contrato realizado para a constituição da sociedade em conta de participação, criou-se uma associação empresarial com o fim de que a pessoa jurídica POLYAROMAS - sócia ostensiva de forma exclusiva, formulasse, fabricasse, industrializasse extratos e concentrados de refrigerantes, consubstanciados na forma de kits.

Estes kits seriam produzidos para serem comercializados aos clientes da sócia ostensiva.

Pela comercialização de tais kits, caso se apurasse resultado positivo, os sócios (ostensivo e participante) distribuiriam os resultados entre si, nos moldes das cláusulas 2-e3.

Tais kits (extrato e concentrada de refrigerante) fabricados pela sócia ostensiva - POLYAROMAS - não seriam exclusivamente fabricados para o consumo do sócio participante (ora recorrente MONTECARLO - v. Cláusula 2-, parágrafo 3<sup>º</sup>), porém, dentro do contrato realizado, caberia ele também realizar a compra de kits (extrato de refrigerante - a recorrente é uma indústria de refrigerante).

Desde logo, não se pode negar a licitude da operação empresarial realizada pela recorrente com a empresa POLYAROMAS, da qual não possui qualquer vinculação direta ou indireta no contrato social, uma vez que se trata, em verdade, de uma associação entre empresas visando simplesmente facilitar a fabricação, aquisição, comercialização, distribuição, logística e redução de custos de extratos de refrigerante (chamados de kits).

### **Inexiste qualquer vedação em lei no sentido de impedir tal associação.**

Ao contrário, cuida-se de imprescindível associação de pequenos produtores de refrigerantes com o fim de reduzir custos do insumo principal de seu produto industrializado, que é o extrato da bebida, a fim de poder competir com as grandes e internacionais fabricantes, em benefício de toda a coletividade, já que permite opção de escolha do produto e competição quanto ao preço. Equivale dizer: alternativa escolhida pela minoria para competir licitamente no mercado, já que a democracia é feita da participação da maioria (os grandes produtores - poucos com a maior fatia do mercado) e das minorias.

Sustenta a fiscalização de que a sócia participante (recorrente) estaria contrariando o disposto no art. 991 do Código Civil ao adquirir extrato de refrigerantes, sob alegação de que aquele dispositivo veda esta conduta. Equivoca-se, pois, o artigo citado em momento algum veda a participação do sócio participante no objeto social da SCP. Caso participe da atividade empresarial desta sociedade, o efeito é simplesmente sua

responsabilidade perante terceiros. Nada mais. Ou seja, o raciocínio da fiscalização é totalmente equivocado nesse ponto.

De outro lado, há equívoco na apreciação da autoridade administrativa, pois, em verdade, a atuada (sócia participante) não pratica atos ligados ao objeto social da SCP. Conforme contrato social, o objeto dessa associação é a formulação, industrialização, comercialização, fornecimento de concentrados de refrigerante (kits). A recorrente não realizou tais operações e não há prova alguma disso nos autos.

Alem disso é fato incontroverso que a atuada realizou a aquisição de extrato de refrigerantes (kits), sendo que, essa operação mercantil não é objeto da SCP. Assim, além de sócia participante, ela também agiu como terceira ao adquirir insumo para a produção de refrigerante.

Estou convencido de que a Fiscalização deixou de fazer provas cabais da acusação de que as operações realizadas pela SCP e seus sócios foram simuladas.

Em verdade inexistente qualquer afronta à legislação, além de ser uma prática de parceria empresarial comum em diversas atividades econômicas com a finalidade de aperfeiçoar produção, distribuição, comercialização, qualidade e, especialmente, reduzir custos (não necessariamente tributário).

Segundo a doutrina de Marco Aurélio Greto, (GREÇO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 355.) é preciso submeter as operações aos critérios negativos e positivos, isto é:

i) critérios negativos (caráter estrutural): a) critério da legalidade e licitude; b) critério das patologias do negócio jurídico - simulação, fraude à lei, abuso de formas ou de direito (é neste item que se fundou o lançamento, especificamente, a simulação).

ii) critérios positivos (justificação da operação): a. interno do negócio jurídico - motivo e finalidade; b. externo do negócio - planejamento estratégico.

São estes, portanto, em geral os critérios para avaliar a legitimidade da conduta do contribuinte com o fito de não sofrer a desconsideração de seus atos e, por conseguinte, a tributação pelo Fisco, caracterizando-se como elisivos,

No presente caso, cabe esclarecer que a discussão envolve a alegação da existência de simulação mediante a aquisição de insumos de com valores superfaturados, sob alegação de que o montante excedente seria 65% das aquisições (que é o valor distribuído como resultado da SCP à recorrente).

Deste modo, percebe-se que a fiscalização entende que se criou uma SCP somente para o fim de redução da carga fiscal de IRPJ/CSLL por meio do aumento fictício de um insumo (kit - xarope de refrigerante).

É preciso lembrar, ainda, que para a configuração de uma hipótese onde, pela análise dos critérios citados, torne possível a desconsideração dos atos jurídicos, incumbe ao Fisco a prova cabal dos fatos alegados.

Ora, incumbe ao Fisco a prova da existência da simulação alegada com o intuito de reduzir tributos, bem como o fato gerador.

É do Fisco este ônus, não podendo **agir por** presunções e indícios, **uma vez** que inexistente lei regendo nestes termos a presente situação. Ao contrário, por sua ausência, é dele o ônus da prova cabal de todos os fatos alegados, inclusive, diante do princípio de presunção de boa-fé.

Vale lembrar que o objeto social da recorrente é totalmente lícito e explícito no tocante à intenção ligada à industrialização e comercialização de kits, bem como a viabilidade da sócia participante adquirir como terceira tais insumos.

É certo que a contribuinte nada escondeu, tendo juntado aos autos mais documentos como notas fiscais não questionadas pelo Fisco a fim de dar robustez e veracidade às operações. (fls.)

O que se nota, portanto, é que não houve por parte da recorrente qualquer sonegação da real vontade ou finalidade quanto aos negócios jurídicos realizados. Aliás, apresentou todas as informações, documentos e contabilidade que possuía. Os documentos que não apresentou foram aqueles da SCP que não possuía a disponibilidade, por se quedarem com a sócia ostensiva.

Destarte, não resta dúvida no sentido de que a recorrente constitui de forma lícita uma SCP, realizou negócios jurídicos verdadeiros e legais, sem objetivar, mediante dissimulação, qualquer vantagem ilícita e com escopo de redução da carga fiscal.

Além de não provar a alega fraude, é de fundamental importância acrescentar que, sob o prisma probatório, a fiscalização também não realizou qualquer solicitação ou diligência na SCP POLYAROMAS, sócia ostensiva, a fim de, em análise da contabilidade de referida pessoa jurídica, chegar ao efetivo custo de produção e venda e assim comprovar se existia um suposto aumento fictício.

Mais a mais, para refutar qualquer dúvida, a Recorrente comprova que *“adquiriu tais kits ao valor médio de R\$ 100,00 (cem reais) por kg, estando dentro dos padrões de mercado das produtoras localizadas na Zona Franca de Manaus, conforme dados abaixo obtidos do Sistema de Indicadores Industriais - COISE/CGPRO/SAP do Pólo Industrial de Manaus que variam entre R\$ 100,00 à R\$ 130,00”*. (vide fls. 40/41 do Recurso Voluntário).

Estou convencido de que a prova fiscal é mesmo insuficiente.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar integralmente as exigências.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Conforme conta da decisão na folha de rosto deste acórdão, fui designado para redigir o voto vencedor em relação a todas as matérias em julgamento.

Pois bem, em que pese as embasadas razões de decidir articuladas pelo ilustre relator, no presente caso firmei convencimento da inexistência de fato da SCP; que em verdade o contribuinte produzia seus insumos e utilizou de artifício doloso de criar essa empresa para aumentar seus custos e, ainda, criou obstáculos à Fiscalização durante a auditoria, pelo que justifica-se a multa de 225%.

O detalhado Relatório de Auditoria Fiscal, às fls. 36 a 43, parte integrante do auto de infração, que foi cientificado a contribuinte via postal (juntamente com aquele), é inquestionável, à medida que descreve todos fatos e infrações bem como vincula às provas produzidas pela autoridade tributária.

A SCP em comento foi constituída por dois sócios. O sócio ostensivo que é empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, fabricante de preparados/concentrados utilizados na fabricação de refrigerantes, POLYAROMA PREP. EXTRATOS LTDA 08.150.709/0001-85. Por sua vez, a única sócia oculta, a fiscalizada, Montecarlo Ind. de Bebidas Ltda, que é também a única clinte da sócia ostensiva..

Ocorre que , por determinação legal (art. 991 do Código Civil Brasileiro), a prática dos atos comerciais deve ser exercida sob a própria e exclusiva responsabilidade do sócio ostensivo. Os demais sócios ocultos não desempenham atividade de mercancia no âmbito da sociedade.

Todavia é outra a situação dos autos. a participação das sócias como se encontra estabelecido no contrato particular constitutivo da SCP (fls. 62/65):

*Cláusula 2.. A SÓCIA PARTICIPANTE contribui -para a realização do negócio objeto do presente contrato com o montante de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) e também com o compromisso de adquirir, da SÓCIA OSTENSIVA, os kits que serão utilizados para a sua produção de refrigerantes.*

*Parágrafo 1º A contribuição da SÓCIA OSTENSIVA consiste na organização das atividades relativas a esta Sociedade e no fornecimento dos kits, que serão adquiridos pela sócia participante, (grifei)*

Conforme asseverado pela Fiscalização, “É clara a determinação da lei de que a sócia oculta não participa da atividade objeto do negócio, mas diametralmente oposta à determinação legal insculpida no art. 991 da Lei nº 10.406/02, o contrato constitutivo desta sociedade prevê a participação ativa da sócia oculta no comércio da SCP, e ainda mais surpreendente, como adquirente dos produtos vendidos pela sócia ostensiva no âmbito da sociedade.”

Os sócios ocultos de uma SCP, por definição, não se obrigam com terceiros, não praticam relações comerciais dentro do objeto da sociedade, tal finalidade cabe exclusivamente ao sócio ostensivo que assume toda a responsabilidade pelas obrigações contraídas perante terceiros.

Todavia, a SCP da qual participa a recorrente como sócia investidora exigiu o aporte irrisório de dois mil reais; em contrapartida, recebeu na forma de resultados societários, as somas de R\$ 2.003.200,00, R\$ 3.477.500 e R\$ 2.200.380,00, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, respectivamente (fls. 45/48).

Os valores entregues como "resultados da SCP" não guardam relação com o capital investido. De fato, mesmo o contrato constitutivo já desvincula qualquer ligação entre capital e retorno, na sua cláusula 4., parágrafo único.

E mais: a Receita Bruta de Vendas da SCP é oriunda unicamente dos pagamentos efetuados pela única sócia oculta, Montecarlo Ind. de Bebidas. Portanto, o resultado ou lucro da SCP é parcela do custo dos insumos comprados pelo "sócio participante".

Outro fato relevante destacado no Relatório Fiscal e que não há divisão do "lucro". Após deduzir os impostos e custos de produção, o resultado é entregue ou, pode-se dizer, devolvido integralmente à sócia participante.

A tributação da SCP foi realizada sob o regime do lucro presumido, por exemplo, o IRPJ deu-se à alíquota de 15%, mais acréscimos de 10%, quando cabível, sobre uma base de cálculo de 8% da Receita Bruta(RB), ou seja, no máximo 2% da RB.

Todavia, valendo-se da possibilidade legal (apesar desta permissão exigir escrituração regular, o que, pelo menos nesta fiscalização, não foi comprovada por falta de apresentação), distribuíram resultados pelo lucro contábil (ou melhor dizendo, pela simples utilização de um percentual de 65% sobre o valor comercializado entre a SCP e a sócia participante).

A vantagem tributária de que se valeram as empresas é perceptível pelos resultados. Por exemplo, em 2007, pelo regime de apuração adotado para fins tributários (LUCRO PRESUMIDO), poderiam distribuir R\$ 362.723,09 (trezentos e sessenta e dois mil, setecentos e vinte e três reais e nove centavos), mas, pelo regime supostamente adotado para "distribuir lucros" (simplesmente 65% das vendas), a soma é de R\$ 2.187.900,00 (dois milhões, cento e oitenta e sete mil e novecentos reais).

Essa permissão legal exige contabilidade na forma da lei comercial e, apesar de regularmente intimada fl. 71, nem contribuinte, nem, a sócia ostensiva não atendeu à fiscalização.

Pela simulação apresentada, a Fiscalização verificou que o meio utilizado para reduzir ou suprimir tributos dava-se mediante o aumento ficto dos custos dos insumos, via compras realizadas pela figura societária criada entre a fiscalizada e POLYAROMAS, desta forma diminuindo o lucro real.

Os atos formalmente praticados demonstram no todo que as partes envolvidas não tinham outro objetivo que não a redução da carga tributária e seus efeitos não correspondem à realidade pretendida.

Tais atos não podem mesmo ser oponíveis ao fisco e devem ter o tratamento tributário que o ato dissimulado produziria.

Correta a conclusão fiscal de que houve conluio entre as empresas que constituíram uma SCP para, mediante fraude, reduzir ou suprimir tributos, enquadram-se as ações destes contribuintes nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, para os fins penais e tributários consequentes.

Sendo assim, nos termos do § I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 957 do RIR/99, o percentual da multa de ofício é de 150%.

O agravamento da multa em 50%, se deu pelos seguintes motivos, fl. 42/43, verbis:

(...)

*Ainda, considerando a essencialidade da contabilidade para a distribuição de lucros supostamente adotada, e:*

*Que no Termo de Solicitação de Documentos-Diligencia nº 03 dirigido à Montecarlo Bebidas, de 28/07/2010, a fiscalizada foi intimada a apresentar a contabilidade da SCP, item nº 2, não atendido (fls. 66/70);*

*Que no Termo de Solicitação de Documentos-Diligencia nº 04 dirigido à Montecarlo Bebidas, de 13/09/2010, a fiscalizada foi **reintimada** a apresentar a contabilidade da SCP, item nº 4, não atendido (fls. 71/81);*

*Que a fiscalizada busca escusar seu não-atendimento dizendo que não era a responsável pela apuração, porém a mais do seu direito de fiscalizar os negócios sociais (CC, art. 993) a cláusula I . . , §4º do Instrumento Particular de Contrato Social de Sociedade em Conta de Participação assegurava-lhe direito a informações da SCP;*

*Que a fiscalizada reiterou seu ato omissivo na reintimação, escusando-se que a sócia ostensiva apresentaria a contabilidade;*

*E ainda, que a sócia ostensiva não atendeu à fiscalização, quando por sua vez regularmente intimada a apresentar a contabilidade da SCP, item 3.b do Termo de Solicitação de Documentos-Diligencia nº1 dirigido à Polyaromas Prep Extratos Ltda., de 09/09/2010 (fl. 86).*

*Pela extensão dos atos omissivos expostos e sua relação a objeto vinculado diretamente à matéria da infração, agrava-se a multa de ofício para duzentos e vinte e cinco por cento, nos termos do art. 959, I, cc. art. 957, do RIR/99.*

Quanto ao agravamento da multa, a meu ver, também cabe razão ao Fisco. Isso porque a contribuinte deixou de apresentar a documentação necessária aos trabalhos fiscais, conforme acima exposto.

A toda evidência, a Montecarlo possuía a documentação e deixou de apresentar ao fisco exatamente para dificultar a auditoria fiscal.

É certo que a Fiscalização necessitaria desses documentos fiscais qualquer que fosse a forma de autuação a ser adotada, portanto, ao deixar de apresentar tais documentos a Montecarlo incorreu mesmo na conduta vedada pelo art. 44, parágrafo 2º. da Lei 9.430/1996, acima transcrito.

A jurisprudência deste Conselho quanto ao agravamento da multa por falta de atendimento às intimações fiscais é extremamente restritiva. Há que se provar nos autos que:

i) o Fiscalizado, sabidamente, possuía os documentos solicitados pela Fiscalização;

ii) tais documentos ou esclarecimentos eram absolutamente necessários à apuração de irregularidades e/ou dos tributos devidos, importando em prejuízo para o lançamento;

iii) a Fiscalizada foi regularmente intimada a apresentar tais documentos, com prazos adequados.

A meu ver todas essas premissas foram atendidas e a Marcopolo deixou de fornecer exatamente por estar ciente do que acarretaria.

Cite-se nesse sentido o acórdão 102-46.374 de 16/06/2004, cuja ementa elucida:

*MULTA - AGRAVAMENTO - Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, quando em procedimento de ofício o contribuinte deixa de atender a solicitação da Autoridade Fiscal, proporcionando a mora na verificação e maiores ônus à Administração Tributária pela demanda de diligências e de outras fontes de informações.*

Sobre o tema acórdão trataram também os seguinte acórdãos:

104-22618 de 13/09/2007

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO DE PENALIDADE - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.*

105-17.113 de 26/06/2008

*MULTA AGRAVADA - Identificada a obstrução e não atendimento, pelo contribuinte, das notificações realizadas no curso de fiscalização, deve a multa ser agravada nos termos do parágrafo segundo do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.*

201-78413, de 18/05/2005

*MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÕES. NÃO ATENDIMENTO. O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às*

*verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de ofício prevista na lei.*

Por fim, destaco que a exigência da multa de ofício e juros de mora a taxa Selic estão de acordo com a legislação.

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75%, 112,5%, 150% ou 225%, nos termos do artigo 44, inciso I ou II, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas transcritas na decisão recorrida e que ora reproduzo:

*"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).*

*MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."*

Por sua vez, a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do CARF:

*"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo-se integralmente as exigências.

*(assinado digitalmente)*  
Antônio José Praga de Souza