



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720492/2019-36
ACÓRDÃO	1102-001.765 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BENNER SISTEMAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser descaracterizada como tal a SCP formalizada, que não preenche as determinações dos arts. 991 a 996 do Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos voluntários apresentados por BENNER SISTEMAS S/A e SEVERINO BENNER e em dar parcial provimento ao recurso voluntário de BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE S/A, para afastar o agravamento da multa de ofício e reduzir o patamar da qualificação da multa de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei, e (ii) por voto de qualidade, em manter a exigência de multas isoladas por inadimplemento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL concomitantemente com a multa de ofício - vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que cancelavam as multas isoladas.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário da responsável solidária BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a impugnação aos lançamentos de IRPJ e CSLL, dos anos-calendários 2013, 2014, 2015 e 2016, em nome de BENNER SISTEMAS S/A e responsáveis solidários BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA e SEVERINO BENNER. A DRJ reconheceu a decadência dos lançamentos relativos às multas isoladas sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas de 10/2013. Assim dispôs o Relatório da decisão recorrida:

1. INTRODUÇÃO

A empresa Benner Sistemas S/A, CNPJ nº 02.288.055/0001-74 teve lavrados contra si, em 14/02/2019, Autos de Infração (AI) de IRPJ (fls. 339/366) e CSLL (fls. 367/394).

No auto de infração, cujo valor total é de R\$ 42.924.505,02, se exigem os seguintes valores a título de IRPJ e CSLL, e as respectivas multas e juros (fls. 339 e 367):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cod. Receita Darf 2917	Valor 6.500.697,02
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2019)		Valor 1.603.931,50
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 13.776.609,30
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cod. Receita Darf 1632	Valor 7.882.434,61
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 29.763.672,43
Valor por Extensão VINTE E NOVE MILHÕES, SETECENTOS E SESSENTA E TRÊS MIL, SEISCENTOS E SETENTA E DOIS REAIS E QUARENTA E TRÊS CENTAVOS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 2973	Valor 2.928.637,47
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2019)		Valor 745.722,16
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 6.283.449,07
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cod. Receita Darf 1649	Valor 3.203.023,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 13.160.832,59
Valor por Extensão TREZE MILHÕES, CENTO E SESSENTA MIL, OITOCENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E CINQUENTA E NOVE CENTAVOS		

Nos mesmos autos foram responsabilizados os seguintes contribuintes: a empresa BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA, CNPJ 06.292.009/0001-08, com base no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), responsável solidária de fato, e o sr. SEVERINO BENNER, CPF nº 418.097.269-72, diretor-presidente da Benner Sistemas S/A, com base no art. 135, inciso III, do mesmo diploma legal, responsável solidário por excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Multas isoladas foram aplicadas por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

Houve caracterização de multas qualificadas nos lançamentos de ofício de conforme o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 c/c os artigos 71,72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Tais multas forma aplicadas nos percentuais abaixo explicitados:

INFRAÇÃO 1 – IRPJ e CSLL – OMISSÃO DE RECEITAS – MULTA DE 225%;

INFRAÇÃO 2 – IRPJ E CSLL – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - MULTA DE 75%;

INFRAÇÃO 3 – IRPJ E CSLL - FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - MULTA ISOLADA DE 50%.

Lavrou a fiscalização a Representação Fiscal para Fins Penais, que constituiu processo administrativo nº 13971.720498/2019-11, considerando que os fatos apontados na ação fiscal, configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária, previstos nos incisos I e II do art. 1º e no inciso I do art. 2º, ambos da Lei nº 8.137/1990.

Foi indicada a formação dos processos de Arrolamento de Bens para garantia do crédito tributário, conforme preceituam os arts. 64 e 64A da Lei nº 9.532/97 e no art 2º da Instrução Normativa nº 1.565/2015. Os processos receberam os seguintes números: 13971.721515/2019-20 - Benner Sistemas S/A; 13971.721153/2019-77 - Severino Benner.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) está às fls. 317/327 dos autos, onde se descreve os procedimentos de fiscalização e a autuação.

As ciências ao auto de infração se deram nas seguintes datas em relação ao sujeito passivo e aos responsáveis solidários:

- Benner Sistemas S/A - 19/02/2019 - fls. 401;

- Severino Benner - 25/02/2019 - fls. 435;

- Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda - 07/03/2019 - fls. 540.

O contribuinte, bem como os responsáveis solidários, em impugnação conjunta, impugnou as exigências na data de 08/04/2019, através de petição de fls. 547/623.

2. RAZÕES DE AUTUAÇÃO

A autuada, Benner Sistemas, CNPJ 02.288.055/0001-74, é empresa do grupo Benner e foi intimada em 09/04/2018 do início do procedimento de fiscalização, com ciência em 27/04/2018.

A autuada e a, então, BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda, CNPJ 17.357.214/0001-12, posteriormente incorporada pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, CNPJ 06.292.009/0001-085, constituíram uma Sociedade em Conta de Participação - SCP (denominada CSP), cujo objeto era prestar os mesmos serviços que constavam do objeto social da BRC, especificamente em relação a um cliente, a Postal Saúde - Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios, CNPJ 18.275.071/0001-82 (Cliente Postal).

Em análise no contrato de constituição da SCP (fls. 183/198), a autoridade atuante destacou em relação às atividades desenvolvidas pelas partes:

- a SCP, constituída em 01/10/2013 e cujo contrato foi registrado na contabilidade da autuada (sócia ostensiva, art. 19), tem sede no mesmo endereço de sua sócia participante, a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. A SCP só se encerrará com o encerramento do contrato com Cliente Postal e reger-se-á pelos arts. 991/996 do Código Civil - CC e demais normas;

- Sócia Ostensiva - Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74, representada por Severino Benner e Lucrecia Cristina Araújo (diretores), possui 1% de participação na SCP. Executa a venda dos serviços para o Cliente Postal, como qual firmará o contrato, ficando responsável por todas as despesas de impostos e comissionamentos para execução dos

serviços, emissão de faturas de cobrança e repasse do valor líquido de impostos e comissionamentos a cada sócia, na proporção de participação de cada uma na SCP. Cabe-lhe o direito de acompanhar o nível de satisfação do Cliente Postal, sem ingerência nas atividades contratadas a cargo da sócia participante. Após 12 meses, terá direito a 10% da composição acionária da sócia participante ou oculta (Art. 4º, § 3º), referente ao Cliente Postal. Se ocorrer transferência do contrato entre Sócia Ostensiva e Cliente Postal, a Sócia Ostensiva fará jus a 10% de participação acionária da Sócia Participante ou Oculta (Art. 5º, § 8º);

- Sócia Participante ou Oculta - BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), representados por Luiz Fernando Figueiredo, administrador, possui 99% de participação na SCP. Assumirá a administração e execução das atividades da SCP, obrigando-se perante terceiros conforme art. 991, parágrafo único do CC. Executará as operações e serviços, e assumirá total responsabilidade referente Cliente Postal. Será responsável por todas despesas diretas e indiretas, incluindo o fornecimento de serviços, sistemas informatizados de gestão de plano de saúde, equipamentos, mão-de-obra, impostos, taxas, emolumentos e demais obrigações sociais, previdenciárias, trabalhistas, indenizações civis e quaisquer outros encargos, despesas e responsabilidades. Assume ainda a administração e execução, e obriga-se perante terceiros. Fará a contabilidade em contas segregadas e contas bancárias específicas e fará a movimentação financeira. Especifica o contrato que a execução dos serviços não significa subcontratação. Utilizará recursos humanos próprios ou contratados. Após 90 dias, o Cliente Postal pode transferir o contrato com a Benner Sistemas (que declinará de remunerações ou multas previstas), para a BRC.

Configurada a SCP, registra o autuante que este tipo societário rege-se pelos art. 991 a 996 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002.

Do cotejo do contrato que instituiu a SCP com a legislação de regência, concluiu a fiscalização que o sócio participante ou oculto (neste processo responsável solidário e impugnante) exerceu a atividade constitutiva do objeto social e assumiu obrigar-se perante terceiros, ao revés do que o CC (art. 991) determina.

Assim se manifestou o fiscal no TVF :

Em suma, o objeto social de uma SCP legítima é exercido única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua responsabilidade, reservando-se ao sócio participante os bônus ou ônus decorrentes da boa ou má gestão dos negócios pelo sócio ostensivo. Em contrapartida, o sócio participante obriga-se exclusivamente perante o sócio ostensivo, nos termos do parágrafo único do artigo 991 do Código Civil. (grifos do original)

Logo, pela interpretação literal do artigo, o contrato em tela não representa uma Sociedade em Conta de Participação, vez que colide frontalmente com o dispositivo legal.

Para reforçar, trago excerto do Acórdão 03-68.302 da 2ª. Turma da DRJ/BSB:

“Entre as características próprias da SCP está a figura do sócio participante, ou oculto, que pelas regras legais “não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros”, de modo que havendo a participação ativa do sócio oculto nos atos de comércio do empreendimento, a Sociedade em Conta de Participação restará desvirtuada, caracterizando-se uma Sociedade em Nome Coletivo, na qual os sócios são solidários e respondem pessoal e ilimitadamente perante terceiros.”

A questão ora abordada é muito bem trabalhada por Nelson Nery Jr. 2, ao mencionar os ensinamentos de Soriano (Pareceres, vol.2, p. 116), veja-se:

"Se a comunhão de interesses se revela, já não mais se mantém nas relações internas, mas faz-se conhecida de público e os pretensos participantes realizam, conjuntamente, operações com terceiros, revelando-lhes e comunicando-lhes o interesse comum que os vincula, de sociedade em conta de participação não se trata porque na realidade, o que se nos depara é uma sociedade em nome coletivo, na qual os sócios respondem pessoal, ilimitada e solidariamente".

Outro ponto que a fiscalização ressalta é a inadequação do art 5º do contrato de constituição da SCP:

Art. 5º- O capital da SOCIEDADE é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sendo distribuído entre as sócias, na proporção de 1% (Um Por Cento) para SÓCIA OSTENSIVA e 99% (Noventa e Nove Por Cento) para a SÓCIA PARTICIPANTE, a ser integralizado sob a forma de serviços, de acordo com os pagamentos das faturas emitidas pela SÓCIA OSTENSIVA, contra o CLIENTE POSTAL, na forma e nos prazos como contratualmente estipulados.

Segundo a fiscalização o tipo societário pretendido pelas partes (a conta de participação) se caracteriza como um moderno instrumento de captação de recursos, em que uma das partes, em geral entra com os recursos disponíveis e deseja se manter oculta (sócio participante) e a outra contribui com a capacidade e competência para a realização de uma atividade econômica, se responsabilizando perante terceiros. Assim se manifesta a autoridade administrativa:

Uma SCP tem a grande utilidade econômica de facilitar a obtenção de financiamento para o desenvolvimento de atividade produtiva, ou seja, ela nasce da necessidade de suprimento de capital. Nesse sentido, como bem asseverou Rubens Requião²:

"A sociedade em conta participação constitui moderno instrumento de captação de recursos financeiros para o desenvolvimento econômico, tendo, além disso, amplas e úteis aplicações, dentro do moderno campo do direito comercial."

Ademais, como a SCP possui características próprias bem diversificadas das demais sociedades, nota-se que se trata de perfeita sociedade a ser constituída entre pessoas que têm o interesse de investir seu capital e as empresas ou empresários que necessitam deste mesmo capital para perfectibilizar o seu negócio e, em contrapartida, não querem recorrer às instituições financeiras.

A seguir afirma a fiscalização:

O que, convenhamos, em nada se parece com o entendimento doutrinário exposto. Muito ao contrário.

Em procedimento de diligência fiscal em face da sócia participante da SCP, a BRC, (dossiê eletrônico 10010.029482/1118-61), intimada, declarou:

"Explicação detalhada dos serviços – a empresa presta serviços de BPO em healthcare, com a utilização de software, para a gestão de planos de saúde, visando a otimização de negócios, prevenção em saúde, gestão operacional e relacionamento assistencial. O serviço operacionaliza a autogestão de saúde da Postal, utilizando sua plataforma tecnológica, com o objetivo de

minimizar o risco de fraudes e uso indevido do plano, buscando aprimorar o atendimento aos beneficiários, agilizar as informações, padronizar e integrar processos. O atendimento aos usuários é efetuado em parte de forma direta, através do tele-atendimento próprio, e também pelo tele-atendimento terceirizado, através da empresa Topmed. A parte de gestão dos processos é efetuada pela equipe da BRC, localizada em Barueri.

O contrato da SCP é com a Postal Saúde, e sua gestão financeira é efetuada pela sócia ostensiva da SCP, que é a Benner Sistemas S/A. E os serviços são prestados pela BRC, que é a sócia participante. A equipe da BRC é responsável pelo atendimento ao cliente, controle, auditoria e medição dos serviços, que é pago pela Postal à sócia ostensiva.

(...)

Os serviços prestados para os demais clientes da BRC, tem natureza semelhante aos serviços prestados ao cliente da SCP.

(...)

A Benner ainda declarou, em resposta ao Termo de Intimação 5:

“Os custos iniciais da SCP estavam todos na sócia participante, conforme pode ser verificado no DRE da sócia participante (anexo), até por isso a apuração da SCP foi de opção pelo Lucro Presumido, conforme permitido pela legislação.”

(...)

“Os gastos com funcionários da SCP, estão todos na sócia participante.”

Por fim, conclui a fiscalização:

Logo, de todo o exposto, não se trata de SCP! E para efeitos fiscais a conduta será tratada como terceirização.

Dessa forma a BRC inflou seu estoque de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL, vez que não considerou como receita a remuneração pelo serviço prestado à Benner. Deixando de recolher PIS e COFINS sobre essa receita.

A existência de custos e despesas escriturados na BRC inviabiliza o cálculo do lucro contábil da SCP, feito pela Benner sem considerá-los.

Pelo outro lado, como serviço terceirizado, a Benner teria de incluir na sua própria contabilidade os lançamentos efetuados em nome da SCP (receitas, custos e despesas).

À vista destas constatações, concluiu que não se concretizou a relação que caracteriza uma SCP, segundo o CC, isto é, a de que a sócia participante ou oculta aporta capital para o negócio, porém, não desenvolve a atividade e tampouco trata com os clientes ou interfere de qualquer forma, o que é prerrogativa da sócia ostensiva.

Conseqüentemente, tratou a relação como uma terceirização ou subcontratação da atividade de prestar os serviços à Cliente Postal.

Entendeu que houve simulação na constituição da SCP e autuou as duas sócias da SCP por omissão de receitas.

A autuação se deu em dois processos administrativos.

O presente processo trata do lançamento efetivado em relação a Benner Sistemas S/A, sócia ostensiva, autuada por omissão de receitas. Refere a fiscalização, quanto a autuação:

Como consequência da desconsideração da sociedade em conta de participação entre a Benner e a BRC, pelas razões descritas, os lançamentos contábeis da SCP que se encontram escriturados na contabilidade da Benner devem produzir seus efeitos na apuração desta. Dito de outra forma, as receitas, despesas e custos da SCP serão apropriados à contabilidade da Benner e farão parte da apuração do seu lucro real.

A Benner foi intimada por diversas vezes a comprovar os custos e despesas da SCP, sem que houvesse qualquer contribuição nesse sentido.

De fato, em 24/09/2018, Termo de Intimação 6, foi questionada acerca das despesas com locação de infraestrutura, comissões e custos com serviços de terceiros e, sobre o último respondeu:

“A empresa contrata serviços com terceiros, que neste caso correspondem aos serviços de terceirização do Call Center, conforme contratos mantidos com as empresas, cujas despesas não foram objeto de dedução de imposto de renda da Benner Sistemas, pois a empresa apura o resultado da SCP de forma separada”.

“Todas as despesas da SCP, não foram objeto de dedução na base de Imposto de Renda da Benner Sistemas, sendo que a apuração da SCP, teve o recolhimento dos impostos com base no Lucro Presumido, conforme determina previsão legal”.

A Benner apurou o seu resultado contábil em conjunto com a SCP e posteriormente excluiu o resultado da SCP do seu lucro, na apuração do lucro real.

Assim, o seu lucro real estava sem o efeito do resultado da SCP. Para recompor os resultados da Benner, desconsiderada a SCP, calculei a diferença entre a receita auferida nos contratos com a Postal (anteriormente RECEITAS da SCP) e o lucro distribuído para a SCP para a BRC.

O lucro distribuído da SCP para a BRC foi considerado pagamento dos serviços prestados, pelo regime de competência, e apropriado como custo incorrido sendo considerada omissão de receita a diferença entre a receita bruta atribuída à SCP e o custo da terceirização (parcela, 99,9%, do pretense lucro contábil da SCP a distribuir para a BRC – conforme demonstrativos apresentados pela fiscalizada).

(...)

As omissões calculadas foram lançadas com multa de ofício qualificada e agravada e lançados o IRPJ e a CSLL.

Segundo a fiscalização houve também a compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL:

Nos anos de 2015 e 2016 houve a compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em função do uso dos saldos existentes nos anos anteriores.

(...)

A compensação indevida foi lançada com multa de ofício (75%) e encargos legais.

Foram aplicadas multas isoladas e multas de ofício:

Com base no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, foram calculados os valores das multas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, considerando as infrações que afetam a apuração do IRPJ e da CSLL, resumidas nas tabelas 1 a 4. O cálculo das estimativas está no ANEXO - ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

(...)

Cabe aqui destacar que para a infração identificada deve ser aplicado o tratamento mais gravoso no que tange à multa de ofício lançada. A referida sanção é devida em razão do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, praticado em conluio com a sociedade empresária BRC CONSULTORIA E SERVIÇOS, mediante a constituição de sociedade em conta de participação. A aplicação da multa qualificada encontra amparo no § 1º do art. 44 da lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.

(...)

Não há que duvidar de que a referida conduta de criar empresa SCP foi dolosa, com a intenção de iludir o pagamento dos tributos devidos, visto ter sido previamente preparada mediante a celebração de contrato de sociedade em conta de participação, seguida pela apuração de resultados pelo lucro presumido e a escrituração das receitas como se distribuição de lucros fossem, tanto pelo sujeito passivo quanto pela empresa a ele mancomunada, não obstante as nulidades apuradas no curso do procedimento fiscal demonstrarem de forma inequívoca o falso perpetrado entre as partes.

A conduta da fiscalizada, deixando de responder às intimações reiteradamente, inclusive sem apresentar até hoje a resposta ao último Termo de Intimação, ensejaram a aplicação do agravamento da multa na infração omissão de receitas conforme preconiza o § 2º do inciso I do artigo 44 da lei 9430/96.

Por fim arremata a autoridade fiscal:

Considerando que a conduta da fiscalizada, com a criação de SCP unicamente para reduzir a tributação, em tese, se enquadra no crime previsto no inciso primeiro do artigo primeiro da Lei 8.137/90 foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, processo administrativo 13971-720.498/2019-11.

Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ.

Crédito Tributário apurado:

IRPJ R\$ 29.763.672,43

CSLL R\$ 13.160.832,59

TOTAL R\$ 42.924.505,02

O outro processo administrativo (nº 13971.721114/2019-70) autuou a empresa Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, CNPJ nº 06.292.009/0001-08, sucessora por incorporação da BRC Consultoria em Serviços de Saúde Ltda, CNPJ nº 17.357.214/0001-12, sócia participante na SCP. A autuação por omissão de receitas ficou assim resumida:

Como consequência da desconsideração da sociedade em conta de participação entre a Benner e a BRC, pelas razões descritas, os lançamentos contábeis da SCP que se encontram escriturados na contabilidade da Benner devem produzir seus efeitos na apuração desta. Dito de outra forma, as receitas, despesas e custos da

SCP serão apropriados a contabilidade da Benner e farão parte da apuração do seu lucro real.

O lucro distribuído da SCP para a BRC, correspondente a 99,9% do lucro contábil apurado pela SCP (conforme demonstrativos apresentados pela fiscalizada), com a descaracterização da SCP, foi considerado pagamento pelos serviços prestados, pelo regime de competência, e apropriado como receita omitida pela BRC (ou melhor, parcela do pretense lucro contábil da SCP a distribuir para a BRC).

3. RAZÕES DE DEFESA

Cientificados o sujeito passivo e os responsáveis solidários, como já explicitados na introdução deste relatório (item nº 1), apresentaram impugnação conjunta total (fls. 547/623) em relação ao auto de infração produzido. Após relatório dos fatos envolvendo a autuação, discorrem os impugnantes sobre a tempestividade do recurso, as preliminares (cerceamento de defesa, inadequações formais do lançamento e decadência) e, por fim, sobre o mérito.

3.1 TEMPESTIVIDADE

3.1.1. Quanto a Benner Sistemas S.A.

Assim se manifesta a impugnante quanto à tempestividade do recurso em relação ao sujeito passivo Benner Sistemas S/A.

O sujeito passivo Benner Sistemas S/A foi intimada dos autos de infração e Termo de Encerramento do Processo Fiscal às 14:32 do dia 18 de março de 2019 (fls. 433). Porém, o auto de infração e Termo de Encerramento foram depositados na caixa postal do sujeito passivo no dia 19 de fevereiro de 2019. (fl. 399).

(...)

Assim, possível constatar a tempestividade da impugnação do sujeito passivo a partir do que prevêem o artigo 15, da alínea “a” do inciso III e alínea “a” do inciso III do § 2º do artigo 23 e do parágrafo único do artigo 5º do Decreto 70.235/72.

(...)

N’outras palavras, como a intimação dos autos de infração e Termo de Encerramento do processo fiscal foi registrada no Domicílio Tributário Eletrônico da sujeito passivo no dia 19 de fevereiro, como atestam os documentos de fls. 399 e 433, o prazo de 15 dias indicado na alínea “a” do inciso III do § 2º do artigo 23 do Decreto 70.235/72 não poderia terminar no dia 06 de março de 2019 (quarta-feira de cinzas), data em que NÃO houve expediente NORMAL na Receita Federal conforme EXIGE o parágrafo único do artigo 5º do Decreto 70.235/72 e confirma o inciso IV do artigo 1º da Portaria nº 442 de 27 de dezembro de 2018. (grifos do original)

A embasar a tese de que o prazo de quinze dias não pode se iniciar ou terminar em dia onde não haja expediente normal da repartição, a impugnante cita a Código de Processo Civil de 2015 (art. 224, § 1º) que, segundo ela, tem aplicação subsidiária ao processo administrativo. Colaciona decisão do Superior Tribunal (STJ) de justiça neste sentido.

Como a ciência teria se postergado para o dia 07 de março, já que não teria havido expediente normal no dia 6 (quarta-feira de cinzas), o prazo para apresentação do recurso seria 06 de abril (sábado), que é dia não útil, ficando assim definido o prazo final de 08 de

abril (segunda-feira). Sendo, portanto, tempestiva a apresentação do recurso do sujeito passivo a juízo da impugnante.

3.1.2. Quanto a Severino Benner

Quanto ao terceiro solidário Severino Benner, prossegue a impugnante, entendendo também quanto a este ser tempestivo o presente recurso:

...teria sido intimado de algo que não se sabe sequer o conteúdo no dia 25 de fevereiro de 2019, como anuncia o Aviso de Recebimento de fl. 435 juntado ao processo administrativo fiscal em discussão.

(...)

este impugnante mudou-se nos dias 26 e 27 de setembro de 2018 da Alameda Jurupis nº 900, Torre 4, apto 64, Indianópolis em São Paulo, para rua Edson nº 110, apartamento 42, Edifício Artisan, Campo Belo, em São Paulo, o que pode ser comprovado com (doc 2).

(...)

Seja como for, o fato é que este impugnante solidário só tomou ciência dos fatos, bem como da existência da mencionada intimação postal, há poucos dias, quando o processo eletrônico foi baixado para ser impugnado, ocasião em que descobriu o Aviso de Recebimento de fl. 435 e ao procurar a correspondência no seu antigo endereço (Alameda dos Jurupis), foi informado que o porteiro devolveu o envelope para os Correios; o que comprova a plena tempestividade da sua impugnação.

3.1.3. Quanto a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda S.A.

Quanto ao co-responsável Benner Tecnologia a impugnante também sustenta a tempestividade:

...necessário dizer que o termo de fl. 539 informa que o registro da mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico para intimação dos autos de infração, multa isolada e Termo de Verificação Fiscal do Processo Administrativo 10010.001504/0319-81, ocorreu em 01 de março de 2019 (grifos do original).

(...)

Mas inexplicável ou propositadamente, há duas datas de intimação da solidarizada Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda nos autos administrativos, uma para o dia 07 de março (fl. 540) e outra para o dia 13 de março de 2019 (fl. 541), ambas se referindo a postagem do dia 01 de março de 2019. (grifos do original)

Assim como já referido anteriormente e pelas mesmas razões já apontadas a citação em 07 de março define como prazo final de apresentação do recurso a data de 08 de abril, dia efetivo da entrega da impugnação.

3.2. PRELIMINARES

3.2.1. Cerceamento de Defesa Postula preliminarmente a nulidade do feito em razão do cerceamento de defesa da impugnante.

Entende serem nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa, que é garantia constitucional individual de todo o cidadão.

Aponta que o caso "em apreço se distingue, pois foi formado a partir de um processo apartado de nº 10010.001504-0319-81 que nitidamente contém documentos sigilosos, que os impugnantes não têm acesso". Não se observou assim os art. 9º do Decreto 70.235/724 e o art. 38 do Decreto 7.574/2011"5.

Os fatos que levaram a impugnante a esta conclusão são:

- Em primeiro lugar, o auditor fiscal era titular de um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal que deu origem ao processo administrativo de nº 13971-720.492/2019-36, mas estranhamente determinou que a sujeito passivo encaminhasse todos os documentos solicitados para o processo 10010.004925/0418-45, conforme se vê às fls. 97, 103, 173, 175, 199, 205, 211, 215, 220, 254 e 335. (grifos do original)

- Além do processo de nº 10010.004925/0418-45 não existir no COMPROT, que é o sistema de consulta e acompanhamento de processos da Receita Federal do Brasil (doc. 03), verifica-se que existem inúmeros documentos não pagináveis no que foi dado de acesso aos impugnantes.

3.2.2. Lançamento realizado em desacordo com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF)

Neste tópico entende a impugnante que a fiscalização não observou a vinculação à lei que a atividade administrativa está adstrita.

Apesar de ser portador de um TDPF (nº 09.2.04.00-2018-00084-4) que lhe autorizava lançar apenas o IRPJ, a autoridade administrativa lançou também a CSLL e as multas isoladas.

Não poderia tê-lo feito, segundo a impugnante, sem autorização prévia de seu superior hierárquico, como prevê a Portaria RFB 6.478/2017 e o Decreto 70.235/727.

Adicionalmente refere a inadequação da conjugação da multa de ofício com a multa isolada e os lançamentos de IRPJ e CSLL no mesmo auto de infração. Teria o fiscal violado mais uma vez o art 9º (caput, parte inicial) do Decreto nº 70.235/72.

3.2.3. Constituição do auto de infração através de instrumentos errados e sem assinatura do fiscal.

Resumem-se as ponderações da impugnante com um trecho da impugnação que sintetiza as ponderações sobre o defeito formal (falta de assinatura) do auto de infração:

(...) no “auto de infração” só se permite a descrição da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, enquanto que na “notificação de lançamento” se autoriza informar “o valor do crédito tributário” além da regra violada, o que revela a patente imprestabilidade do “auto de infração” para constituição de tributo, como o IRPJ e a CSLL. N’outras palavras, o fiscal deveria ter usado o auto de infração para constituição da multa isolada, como prevêem o artigo 43 da Lei 9.430/96 e o artigo 907 do Decreto 9.580/2018; e a notificação de lançamento para o IRPJ e CSLL, como disciplinam o artigo 11 do Decreto 70.235/72 e artigo 40 do Decreto 7.475/2011.

Fosse qualquer outra a exegese para o caso, não haveria razão de se criar e diferenciar a “Notificação de Lançamento” do “Auto de Infração” (artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/1972, artigos 39 e 40 do Decreto 7.574/2011), além da obviedade do artigo 9º do Decreto 70.235/72 e do artigo 38 do Decreto 7.574/2011.

(...)

Para terminar, como se constata dos citados: parágrafo único do artigo 11 do Decreto 70.235/1972 e parágrafo único do artigo 40 do Decreto 7.574/2011; só está consentida a remessa eletrônica “sem a assinatura do fiscal” para as “notificações de lançamento” (não dos autos de infração), o que também vicia o processo

administrativo em discussão, que além de virtual, não foi firmado pelo agente tributário.(grifos do original)

(...)

auto de infração, deve ser presenciado pelo administrador público, o que exige sua assinatura física para atestar a fé pública do ato ilegalmente praticado, até por segurança jurídica de todos, como determina o “caput” e o inciso VI do artigo 10 do Decreto 70.235/72 e o “caput” e parágrafo único do artigo 6º do Decreto 7.574/2011.

3.2.4. Decadência Parcial do Lançamento

Por derradeiro em relação às preliminares argui a decadência das competências de 10/2013 a 03/2014, nos termos § 4º do art. 150 do CTN8 e do Tema Repetitivo nº 163 (extraído do Recurso Especial nº 973.733/SC) do Superior Tribunal de Justiça - STJ418, citado em Acórdão da CSRF, afirma que os débitos confessados em DCTF pela SCP e pela Autuada, referentes a esse período, foram pagos.

3.3. QUANTO AO MÉRITO

3.3.1. A Legalidade dos Atos Cíveis e Fiscais

Manifesta a impugnante que o lançamento não pode se manter, pois os atos praticados observaram a licitude e a regularidade.

As razões que demonstram tal entendimento são as seguintes:

- Que não praticou ato dissimulado em conluio com a BRC Consultoria e Serviços Ltda, pois a constituição da SCP está dentro da liberdade de ação, contratação e de exercício das atividades econômicas lícitas que lhe assegura a Constituição Federal⁹;
- Que a constituição da SCP, em detrimento da terceirização ou da inclusão de outro sócio em seu quadro social, foi a melhor e mais viável alternativa para o cumprimento do contrato com o Cliente Postal, já que a BRC (sócia participante) traria “know how” necessário para constituir patrimônio social apartado da sócia ostensiva;
- Que nada impede a participação de sócio oculto ou participante nas relações societárias com o ostensivo, a teor do art. 993 do CC10;
- Que a publicidade referida no *caput* do citado artigo não tem o poder de desconstituir a sociedade, mas somente responsabilizar este sócio e transformá-la em sociedade em nome coletivo, no entendimento de parte da doutrina;
- Mesmo que fosse possível esta transformação, ela se daria pela regra do art. 996 do CC¹¹, sendo-lhe aplicado o tipo societário das sociedades simples;
- Que a tributação ocorreu como prescreve a regra da equiparação às pessoas jurídicas (art. 160 e art. 161 do Decreto 9.508/201812), através da correta opção pela tributação pelo lucro presumido, sem apontamento pela fiscalização de qualquer irregularidade na escrita fiscal, o que faz prova a seu favor e confirma o acerto da conduta fiscal;
- Que a fiscalização deixou de observar os preceitos do art. 110 do CTN¹³, que impede a alteração dos conceitos de Direito Civil na persecução acusatória.
- E por fim arremata, requerendo a improcedência dos lançamentos:

“Enfim, não há como alegar que o ato praticado entre os impugnantes foi dissimulado para forçar o uso do parágrafo único do artigo 116 do Código de Processo Civil se ambos impugnantes e sócios trabalharam no contrato da Postal Saúde, como previsto no contrato de Sociedade em Conta de Participação, se a

contabilidade foi registrada pela sócia ostensiva, se receitas e despesas foram segregadas nesta conta em participação e se todos os impostos desta sociedade foram regularmente pagos”.

3.3.2. Juros Moratórios Irregularmente Aplicados

Contesta a cobrança de juros de mora injustificados, de 31/10/2013 até 03/2019, porque a Autuada não estava em mora, já que sequer existiam os lançamentos antes de 03/2019.

Ademais o art. 141¹⁴ e a Seção II, Capítulo II do Título III, da Parte Especial do CTN preveem só 3 (três) espécies de lançamentos tributários e os tributos constituídos no processo só passaram a existir com a intimação da impugnante.

Assim, se fosse o caso de cobrança deste encargo, o § 3º do art. 61 da Lei 9.430, de 199615 só permitiria o emprego de juros de mora, a partir do primeiro dia útil do mês subsequente ao do vencimento do lançamento tributário.

Sendo certo que impugnação administrativa suspende a exigibilidade tributária para qualquer contribuinte, na forma do inciso III do artigo 151¹⁶, não há que se falar em inadimplência, tampouco em vencimento do débito ou emprego antecipado dos seus efeitos contra a impugnante.

Aduz ainda que é vedada a equiparação de juros a correção monetária na forma dos incisos do parágrafo único do art. 1º e §§ do art. 7º da Lei 10.192, de 2002¹⁷.

3.3.3. Nulidade da cobrança da Multa Isolada em conjunto com a Multa Punitiva - Nulidade da qualificação e do agravamento

Requer que se exclua a cobrança da multa isolada a teor do posicionamento pacífico esposado na Súmula 105 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹⁸.

Postula igualmente que seja afastada a multa qualificada e agravada, eis que não tipificado, nem descrito e qualificado qualquer ato de fraude ou conluio praticado entre a impugnante e sua sócia, dando azo as Súmulas Vinculante nº 25, 14 e 96, todas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹⁹.

Tal interpretação deverá proporcionar sua redução a 20%, nos termos do Tema de Repercussão Geral de nº 214 do Supremo Tribunal Federal - STF.

3.4. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - INDEVIDA INCLUSÃO DOS TERCEIROS SOLIDÁRIOS

3.4.1. Severino Benner

A impugnante afirma que não basta ter sido diretor ou administrador, para ser responsabilizado, (sendo necessário que tenha 1º) contribuído para formação do débito tributário; (e 2º) na condição de gerente, administrador ou mandatário, tenha descumprido o contrato social, estatutos ou a lei.

Cita o RE nº 562.276/PR *leading case* do Tema de Repercussão geral nº 13 do STF, onde fica claro que o fato de deixar de pagar impostos não configura descumprimento do contrato social, estatuto ou lei. (Tema repetitivo nº 97 e Súmula 430 do STJ).

Por fim assevera que nada há nos autos que indique que Severino Benner tenha praticado tais atos com comprovada culpa ou dolo lesivo a companhia, embora seja administrador da empresa autuada.

Não pode desta forma figurar no pólo passivo da presente fiscalização pelo simples fato de que ele não é responsável solidário pelas dívidas tributárias da empresa, e cabe ao Fiscal o

dever de provar que o administrador, para responder solidariamente, praticou um dos requisitos mencionados no art. 135, III do CTN.

3.4.2. Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda

Quanto a impugnante Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, sucessora da BRC, afirma que "sua eventual responsabilização dependeria da plena comprovação de que há interesse jurídico entre as partes e não mero interesse financeiro, como se vê na espécie, eis tratar-se de uma mera sociedade para consecução de um serviço".

Acosta decisões do CARF que definem como interesse comum, a que se refere o artigo 124, inciso I do CTN, o interesse jurídico, jamais o interesse econômico.

Neste sentido assevera que não há elemento probatório nos autos a demonstrar o interesse comum jurídico.

É o relatório.

Acórdão da DRJ (e-fls. 772 e ss, n. 10-67.267 - 5ª Turma da DRJ/POA) não acolheu as preliminares de nulidade interpostas nos autos e julgou procedente em parte a impugnação. No dispositivo a turma acompanhou por unanimidade o voto condutor para: *“não conhecer da impugnação quanto ao sujeito passivo Benner Sistemas S/A e quanto ao responsável solidário Severino Benner, por não acolher as preliminares de nulidade dos autos, julgar a impugnação PROCEDENTE EM PARTE para reconhecer a decadência dos lançamentos relativos às multas isoladas sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas de 10/2013, que ficam reduzidas a R\$ 7.875.060,85 e R\$ 3.194.175,37, respectivamente; e considerar PROCEDENTE a responsabilidade solidária de Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, CNPJ 06.292.009/0001-08.”*. Assim dispôs em ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

POR VIA POSTAL.

Considera-se recebida a intimação fiscal na data de sua entrega no domicílio fiscal do contribuinte, confirmada com assinatura do recebedor, ainda que este não seja o próprio contribuinte ou seu representante legal e seja o porteiro do edifício em que mora o contribuinte.

MUDANÇA DE DOMICÍLIO FISCAL. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.

O contribuinte que transferir sua residência de um município para outro, ou de um para outro ponto do mesmo município, fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes dentro do prazo de trinta dias, nos termos da legislação de regência da matéria.

IMPUGNAÇÃO. PRAZO. INTEMPESTIVIDADE.

O prazo para apresentação de impugnação ao lançamento é de trinta dias, a contar da intimação, não se conhecendo de petição apresentada pelo contribuinte após o prazo legal.

DOCUMENTOS NÃO PAGINÁVEIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A juntada de arquivos em PDF por meio de documentos não pagináveis não traz qualquer prejuízo à defesa, uma vez que permite sua visualização.

TDPF. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIO. NULIDADE. AUSÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. Seus eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência não são causas de nulidade do auto de infração.

AUTOS DE INFRAÇÃO. ASSINATURA DIGITAL. ASSINATURA MANUAL.

Documentos assinados digitalmente estão de acordo com a legislação e decorrem de chave privada para declarar sua autenticidade, integridade e confiabilidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial cujo termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 5.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for a motivação determinante da inadimplência perante a Fazenda Nacional.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É possível a cobrança concomitante de multas isoladas e multa de ofício de suportes fáticos distintos e autônomos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM

Se comprovada a atuação conjunta na criação e operação da SCP julgada simulada, são responsáveis solidários os sócios que participam da concepção e manutenção do modelo tributário de fachada adotado pela sociedade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser descaracterizada como tal a SCP formalizada, que não preenche as determinações dos arts. 991 a 996 do Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. SUBSUNÇÃO ÀS NORMAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Observado que na ação fiscal ocorreu a correta subsunção dos fatos concretos às normas legais tributárias, gerais e abstratas, em face da ausência de explicações hábeis e concretas do contribuinte no curso da ação fiscal, perfeito o procedimento da autoridade tributária em constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. CABIMENTO.

Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A presunção legal de omissão de receita inverte o ônus da prova, incumbindo ao autuado elidir de forma cabal a acusação fiscal. Não o fazendo, presume-se a omissão conforme determina a legislação.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Aplica-se ao lançamento das contribuições, quando decorrente do mesmo fato, o decidido em relação à exigência principal

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA

Tendo em vista que os atos administrativos gozam de presunção de veracidade e legitimidade, cabe ao sujeito passivo o ônus de produzir provas que infirmem o lançamento tributário.

Cientificados em 20/01/2020 (e-fl. 846 e 847) e em 09/01/2020 (e-fl. 848 – AR), os sujeitos passivos Benner Sistemas S/A, Benner Tecnologia e Severino Benner apresentaram recurso voluntário em 13/02/2020 (e-fl. 1838), em 19/02/2020 (e-fl. 2823) e em 10/02/2020 (e-fl. 850), respectivamente.

O recurso voluntário de Benner Tecnologia apresenta os seguintes tópicos:

III) “BIS IN IDEM” DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO A BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA.

- o auditor fiscal entendeu por considerar como lucro líquido da Benner Sistemas S/A todo faturamento anteriormente tributado pelo lucro presumido na Sociedade em Conta de Participação, o que gerou a presente constituição tributária.

- Porém, no mesmo ato administrativo a fiscalização também considerou 99% do faturamento tributado pelo lucro presumido na Sociedade em Conta de Participação como “omissão de receita” da BRC Consultoria e Serviços Ltda, dando origem a auto de infração nº 13971-721114/2019-70 que foi constituído por arbitramento contra a recorrente Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, o que, para dizer o mínimo, se caracteriza como um milagre da multiplicação das receitas.

- A permanecer este entendimento, o faturamento já tributado pelo lucro presumido na Sociedade em Conta de Participação será objeto de mais dois lançamentos tributários, um referente a este recurso voluntário e outro em discussão no feito de nº 13971-721114/2019-70, o que importa em três tributações sobre a mesma base de cálculo, o que, por si só, se mostra ilegal.

IV) NULIDADES MATERIAIS e PROCESSUAIS ADMINISTRATIVAS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

a) A legalidade dos atos civis e fiscais realizados entre Benner Sistemas S/A e BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda.

4.1.

No mérito, o conflito está lastreado na equivocada visão perfilada pela ação fiscal de que a Sociedade em Conta de Participação formalizada em 01 de outubro de 2013 entre Benner Sistemas S/A e BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda se revestiria de natureza simulatória.

(...)

o voto condutor construiu um pressuposto semelhante ao que os impugnantes sustentaram em sua defesa, o que, ao final, viabiliza a Sociedade em Conta de Participação integralizada com serviços prestados pela BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda.

(...)

vê-se que a premissa usada pelo voto do relator é exatamente o que torna nulo o lançamento fiscal, eis que NUNCA foi objeto da Benner Sistemas S/A prestar serviços de atendimento físico de secretariado e apoio administrativo a seus clientes

(...)

as partes até conheciam as limitações da Benner Sistemas S/A, que, para aproveitar a oportunidade que se fazia presente, se comprometeu a encontrar um sócio especializado para fornecer o serviço de agendamento, gerenciamento e administração de consultas e procedimentos médicos, porém, sempre sob a sua responsabilidade.

Foi assim que a Benner Sistemas S/A encontrou a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda que detinha sólida experiência na prestação de serviços de “call center”, gestão e administração de planos de saúde, como se depreende do seu objeto social de 2013:

(...)

a Sociedade em Conta de Participação representou verdadeira parceria empresarial focada exclusivamente no Contrato de nº 003/2013 onde a Benner Sistemas S/A efetivamente figurou e sempre respondeu como sócia ostensiva perante o seu cliente Postal Saúde e a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda participou do empreendimento fornecendo toda mão-de-obra e “know how” em favor da contratada.

(...)

b) regularidade tributária da Sociedade em Conta de Participação – inexistência de fraude, conluio ou simulação.

Não fosse o bastante, a ação fiscal faz uso da teoria objetiva para identificar a hipotética fraude fiscal que teria se desenvolvido na Sociedade em Conta de Participação, como se colhe das fls. 326/327 e 533/534 do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

Entretanto, o artigo 110, aliado ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, exigem a regulamentação do caso pela teoria substantivista, o que torna impossível qualquer conclusão de fraude ou simulação para a espécie.

(...)

a imputação de fraude exige pontual identificação da vontade consciente do agente para prejudicar ou se omitir de determinada obrigação pré-existente

(...)

o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 descreve a fraude fiscal como aquele ato realizado intencionalmente pelo contribuinte para frustrar o pagamento da obrigação tributária, exatamente como ocorre em situações de contrabando, descaminho ou falsificações de selos fiscais

(...)

Desta feita, por certo que o Fisco deveria respeitar o propósito negocial dos contribuintes, ainda mais quando demonstrado que o objetivo deles era tão somente atender uma necessidade de um cliente da Benner Sistemas S/A, ocasião em que a Sociedade em Conta de Participação foi regularmente tributada pelo regime de lucro presumido.

(...)

Em conclusão, não se mostra razoável a desconstituição da Sociedade em Conta de Participação, ainda mais porque ela recolheu todos os tributos (inclusive PIS e COFINS) decorrentes da atividade ali segregada, nos termos do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.303/1986 e isso elide qualquer intervenção Fiscal na autonomia volitiva das partes.

(...)

V) INOBSERVÂNCIA DOS PRECEITOS LEGAIS PARA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELO LUCRO REAL.

Ainda que por hipótese, se o negócio jurídico realizado entre Benner Sistemas S/A e BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda seja anulado, o lançamento fiscal em discussão não tem como perpetrar seus efeitos no mundo jurídico, já que violador dos ditames básicos para qualquer constituição de IRPJ e CSLL pelo lucro real.

(...)

Por conseguinte, jamais a Fiscalização poderia adicionar o valor integral da receita do Contrato de nº 003/2013 ao lucro líquido da Benner Sistemas S/A, ainda mais sabendo que apenas 1% (não 0,1%) desta receita ficou com a sócia ostensiva:

(...)

Fosse para desconsiderar a Sociedade em Conta de Participação, por certo que a fiscalização teria que atribuir apenas 1% daquele resultado operacional a contabilidade da Benner Sistemas S/A, que ainda deveria sofrer a dedução dos impostos pagos no período, inclusive aqueles recolhidos pelo regime de lucro presumido.

(...)

Mais que isso, a expressão: “omissão de receita” é uma presunção legal absolutamente regulamentada pela Seção IV do Capítulo IV da Lei nº 9.430/1996, cujo emprego está autorizado tão somente para as seguintes hipóteses: a) quando o contribuinte não registra os pagamentos que fez ou mantém no passivo obrigações já quitadas ou inexistentes (artigo 40); b) quando há divergência entre as entradas, saídas e o estoque (artigo 41); e c) quando o contribuinte não consegue justificar os recursos financeiros depositados em sua conta corrente (artigo 42):

(...)

A todo sentir e devido à falta de fundamentação válida para o lançamento, só parece admissível para o caso a eventual (para não dizer forçada) omissão de receita tipificada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que, de imediato, conduz a improcedência do lançamento tributário, uma vez que o auditor fiscal JAMAIS intimou a Benner Sistemas S/A para justificar qualquer entrada financeira do seu caixa.

(...)

VI) VIOLAÇÃO ÀS NORMAS DE REGÊNCIA DO PROCEDIMENTO FISCAL.

a) Decadência dos créditos tributários constituídos até março de 2014.

Demonstrado a inexistência de fraude e simulação (que inviabiliza próprio lançamento tributário), a recorrente aponta, como tese alternativa subsidiária a ser apreciada pelo Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais, a decadência do lançamento relativa as competências de outubro de 2013 a março de 2014, a teor do que disciplina o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional:

(...)

b) uso equivocado dos instrumentos de constituição: tributária, de ofício e punitiva.

Ao analisar esta parte da impugnação administrativa (fls. 547/623), o acórdão recorrido de fls. 772/820 assentou que o erro instrumental não importaria em nulidade do lançamento, bem assim que os autos de infração foram assinados eletronicamente pelo fiscal responsável:

(...)

Mas a nulidade perseguida pelo recorrente consiste justamente no fato do auditor da Receita Federal ter assinado digitalmente os autos de infração, vez que este ato eletrônico só é autorizado para casos de Notificação de Lançamento, como solidamente previu o parágrafo único do artigo 11 do Decreto nº 70.235/1972 e parágrafo único do artigo 40 do Decreto nº 7.574/2011:

(...)

Se a legislação de regência confere apenas às Notificações de Lançamento o direito de usar o substrato eletrônico, até por eliminação lógica os autos de infração deverão se formatar FISICAMENTE, o que não se observa na espécie.

(...)

o “Auto de Infração” se presta a descrever o ilícito e imputar a penalidade enquanto a “Notificação de Lançamento” tem por destino constituir o crédito tributária que poderá ser acrescido de encargos moratórios ou de ofício...

(...)

VII) AS MULTAS e JUROS MORATÓRIOS EXIGIDOS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Antes de tudo, a recorrente não pode suceder a Benner Sistemas S/A em nenhum dos encargos moratórios ou punitivos contra ela lançados por previsão expressa do “caput” e parágrafo único do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

(...)

a) a multa isolada lançada sobre IRPJ e CSLL pago por estimativa.

E ainda que ultrapassadas, por argumentação dialética, todas as razões recursais destacadas nesta peça, a indevida cobrança conjunta (já demonstrada nos julgamentos do item 6.17) da multa isolada deve ser considerada improcedente.

7.4.

Isto porque incabível a constituição de multa isolada de estimativa de Imposto de Renda e CSLL cumulativamente com a multa de ofício, como pacificado pelo enunciado da Súmula nº 105 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

Ademais, mesmo que fosse possível aplicar a multa pela falta de pagamento de Imposto de Renda e CSLL por estimativa, verifica-se que o Fisco calculou ERRADO o valor da penalidade, o que também inviabiliza o lançamento.

Neste sentido, de se observar pelo documento de fls. 498/523 que o Fisco tomou os valores indevidamente reconhecidos como “receita bruta omitida” (pois não correspondiam a 1% que restou para a Benner Sistemas S/A) e sobre eles aplicou as alíquotas de 15% (+ 10% de adicional) à título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e mais 9% de Contribuição Social sobre Lucro Líquido.

(...)

Ocorre que não é desta forma que se identifica a base de cálculo da estimativa do Imposto de Renda e CSLL, o que pode ser verificado na clara previsão do artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, que faz remissão ao artigo 15 da Lei nº 9.249/1995...

(...)

Desta feita, fosse para fazer o cálculo correto da estimativa que serviria de base de cálculo para a multa, o Fisco deveria ter aplicado a alíquota de 15% (+ 10% de adicional) de Imposto de Renda e 9% de CSLL sobre 8% do que seria a “receita bruta omitida” (1% do resultado da Sociedade em Conta de Participação), para só depois cobrar a multa de 50% dos impostos devidos pela estimativa, o que cristalina e não ocorreu, como se observa do relatório de fls. 498/523, configurando, mais uma vez, a impropriedade do lançamento.

(...)

b) a multa de ofício agravada e qualificada.

7.13.

Também não há espaço para qualificação e agravamento da multa de ofício do inciso I, como determinam os §§ 1º e 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96:

(...)

7.14.

Isto é pacífico, vez que o Fisco não se desincumbiu da obrigação de identificar pormenorizadamente qual teria sido o ato ilícito volitivo praticado pela Benner Sistemas S/A, como demonstrado na alínea “a” do tópico IV.

(...)

Também não se justifica o agravamento da multa de ofício (§ 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996), a medida em que a Benner Sistemas S/A respondeu todas as intimações que lhe foram encaminhadas, como se observa às fls. 7/96, fls. 107/171, fls. 182/198, fls. 225/251 e fls. 542/543.

7.18.

Além disso a Súmula 133 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proíbe o agravamento injustificado da multa, ainda mais neste caso em que Benner Sistemas S/A sequer foi intimada para esclarecer a alegada omissão de receita:

Súmula CARF nº 133: “A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

c) o termo inicial para contagem dos juros de mora.

7.19.

Encerrando este tópico, necessário dizer que o Fisco está contando os juros de mora como se eles fossem índice de atualização monetária, o que é vedado pelo artigo 7º da Lei nº 10.192/2001:

(...)

No mesmo sentido o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 enfatiza que o termo inicial para cobrança da taxa Selic se dá no primeiro dia do mês subsequente ao do VENCIMENTO do crédito tributário.

(...)

Portanto, não havendo vencimento de crédito tributário, já que pendente o aperfeiçoamento do lançamento tributário com o julgamento deste recurso voluntário, conclusivamente não se pode contar quaisquer juros de mora, o que só ocorrerá, a depender deste Conselho Administrativo, quando a discussão administrativa se encerrar.

(...)

Os sujeitos passivos Benner Tecnologia e Severino Benner apresentaram recursos voluntários em que iniciam defendendo a tempestividade das impugnações não conhecidas pela DRJ.

VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa

Os sujeitos passivos Benner Tecnologia e Severino Benner apresentaram recursos voluntários em que iniciam defendendo a tempestividade das impugnações não conhecidas pela DRJ.

Mas, deve permanecer o entendimento da DRJ, visto que as impugnações foram apresentadas após o prazo legal. A ciência do auto de infração ao sujeito passivo Benner Sistemas S/A ocorreu em 19/02/2019 (fls. 400). Como o protocolo da impugnação somente se deu em 08/04/2019 (fls. 546), quando já havia transcorrido o prazo legal de 30 dias, estabelecido no art. 15 do Decreto nº 70.235/7220, o recurso é intempestivo.

Quanto à ciência do auto de infração ao responsável solidário Severino Benner, na forma postal, esta ocorreu no endereço comunicado à Receita Federal (Alameda dos Jurupis, 900, apto 64, Torre 4, Indianápolis, São Paulo), em 25/02/2019 (fls. 435), conforme inciso II do § 2º do artigo 23 do Decreto 70.235/72. Como a ciência do Auto de Infração foi realizada em 25/02/2019, a impugnação, apresentada em 08/04/2019 (fls. 546) restou intempestiva conforme art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

O Recurso voluntário do responsável Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda é tempestivo. Cumpridas as demais condições de procedibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, dos anos-calendários 2013, 2014, 2015 e 2016, em nome de BENNER SISTEMAS S/A e responsáveis solidários BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA e SEVERINO BENNER, reconhecendo a decadência dos lançamentos relativos às multas isoladas sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas de 10/2013.

Foram responsabilizados os seguintes contribuintes: a empresa BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA, CNPJ 06.292.009/0001-08, com base no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), responsável solidária de fato, e o sr.

SEVERINO BENNER, CPF nº 418.097.269-72, diretor-presidente da Benner Sistemas S/A, com base no art. 135, inciso III, do mesmo diploma legal, responsável solidário por excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

A BENNER SISTEMAS S/A e a, então, BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda, CNPJ 17.357.214/0001-12, posteriormente incorporada pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (Recorrente), CNPJ 06.292.009/0001-085, constituíram uma Sociedade em Conta de Participação - SCP (denominada CSP), cujo objeto era prestar os mesmos serviços que constavam do objeto social da BRC, especificamente em relação a um cliente, a Postal Saúde - Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios, CNPJ 18.275.071/0001-82 (Cliente Postal). A sócia oculta seria a BRC.

Em análise no contrato de constituição da SCP (fls. 183/198), a autoridade atuante constatou, em relação às atividades desenvolvidas pelas partes, que a SCP objetivava executar as atividades que a Benner Sistemas contratara com a Cliente Postal:

Art.2º- A sociedade tem como finalidade e objeto social a exploração econômica dos serviços a que a SÓCIA OSTENSIVA está vendendo ao CLIENTE POSTAL, que envolvem os serviços aqui elencados:

- a) Informatização para a gestão e regulação dos procedimentos assistenciais para faturamento e cobrança de contribuições dos planos assistenciais e gerenciamento dessas atividades do CLIENTE POSTAL, envolvendo: (i) faturamento dos diversos planos assistenciais; (ii) cobrança das inadimplências; (iii) acesso à consulta da situação financeira referente às mensalidades dos planos assistenciais pelo setor de atendimento ao beneficiário (presencial e telefônico); (iv) Portal de Beneficiários; (v) Portal do Prestador; (vi) Interface com outros sistemas legados do CLIENTE POSTAL; (vii) Recepção e processamento de contas médicas; (viii) Central de Regulação; (ix) Central de Atendimento ao Beneficiário; (x) Central de Atendimento ao Prestador; e (xi) Assessoria e Consultoria Técnica visando o suporte ao CLIENTE POSTAL;
- b) Assessoria e Consultoria Técnica de suporte à gestão de planos de saúde do CLIENTE POSTAL; e
- c) Prestação de Serviços de Gestão Compartilhada de Plano de Saúde, envolvendo a digitação, processamento de dados e a auditoria interna de contas médico-assistenciais, a operação de centrais telefônicas de autorização, regulação médico-assistencial e de atendimento a Beneficiários e Prestadores.

Constatou que a SCP, constituída em 01/10/2013 e cujo contrato foi registrado na contabilidade da autuada (sócia ostensiva, art. 19), tem sede no mesmo endereço de sua sócia participante, a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda; que a SCP só se encerrará com o encerramento do contrato com Cliente Postal e reger-se-á pelos arts. 991/996 do Código Civil - CC e demais normas; que a Sócia Ostensiva - Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74, representada por Severino Benner e Lucrecia Cristina Araújo (diretores), possui(a) 1% de participação na SCP, executaria a venda dos serviços para o Cliente Postal, com o qual firmou contrato, ficando responsável por todas as despesas de impostos e comissionamentos para execução dos serviços, emissão de faturas de cobrança e repasse do valor líquido de impostos e comissionamentos a cada sócia, na proporção de participação de cada uma na SCP. Dispunha o contrato de SCP (fls. 183/198):

Art.5º- O capital da **SOCIEDADE** é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sendo distribuído entre as sócias, na proporção de 1% (Um Por Cento) para **SÓCIA OSTENSIVA** e 99% (Noventa e Nove Por Cento) para a **SÓCIA PARTICIPANTE**, a ser integralizado sob a forma de serviços, de acordo com os pagamentos das faturas emitidas pela **SÓCIA OSTENSIVA**, contra o **CLIENTE POSTAL**, na forma e nos prazos como contratualmente estipulados.

O mesmo contrato da SCP (fls. 183/198) prescreve que a Sócia Participante ou Oculta - BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), Recorrente, possuía 99% de participação na SCP; que a sócia participante assumirá a administração e execução das atividades da SCP, obrigando-se perante terceiros. Executará as operações e serviços, e assumirá total responsabilidade referente Cliente Postal. Será responsável por *todas as despesas diretas e indiretas*, incluindo o fornecimento de serviços, sistemas informatizados de gestão de plano de saúde, equipamentos, mão-de-obra, impostos, taxas, emolumentos e demais obrigações sociais, previdenciárias, trabalhistas, indenizações civis e quaisquer outros encargos, despesas e responsabilidades. Enfim, a Sócia Participante ou Oculta - BRC assumiu a administração e execução dos serviços, e obrigou-se perante terceiros. Segundo o TVF:

No artigo 6º do contrato consta:

Art.6º- A **SÓCIA PARTICIPANTE** assumirá a administração e a execução das atividades da **SOCIEDADE**, obrigando-se perante terceiros conforme dispõe o artigo 991, Parágrafo Único, do Código Civil Brasileiro, dividindo internamente com a **SÓCIA OSTENSIVA**, proporcionalmente a suas participações, os resultados financeiros da operação. A movimentação financeira da **SOCIEDADE** caberá à **SÓCIA PARTICIPANTE** que deverá manter todo o controle contábil da operação em contas segregadas bem como contas bancárias específicas da operação.

Reforçado pelos 8º, 9º e 10º:

Art.8º- Caberá à **SÓCIA PARTICIPANTE**, de forma exclusiva, definir quais recursos deverão atender ao **CLIENTE POSTAL**, de acordo com suas avaliações técnicas e comerciais.

Parágrafo primeiro – À **SÓCIA OSTENSIVA** caberá o direito de acompanhar o nível de satisfação do **CLIENTE POSTAL**, sem qualquer ingerência nas atividades contratadas, visando eliminar qualquer risco de não atendimento ao contrato.

Parágrafo segundo – Eventuais multas aplicadas por falta de atendimento de SLA serão debitadas da **SÓCIA PARTICIPANTE** e deduzidas dos resultados da SCP.

Art.9º - Os materiais e demais insumos a serem utilizados nos serviços contratados, inclusive a locação de serviços especializados de terceiros, deverão ser adquiridos pela **SOCIEDADE**, em nome da **SÓCIA PARTICIPANTE**.

Art. 10- A **SÓCIA PARTICIPANTE** deverá utilizar, na execução dos serviços contratados, preferencialmente mão-de-obra de profissionais do seu quadro próprio de empregados ou ainda mediante contratos específicos com outras empresas terceiras prestadoras de serviços quando estes se fizerem necessários e regulares, como por exemplo, na contratação de médicos e enfermeiros para execução dos serviços de regulação médica ou serviços de infraestrutura de TI e comunicações e outros serviços que se fizerem necessários para cumprir o escopo dos serviços contratados pelo **CLIENTE POSTAL**, repassando para a **SOCIEDADE** todos os custos terceiros e com remunerações e encargos trabalhistas, sociais e previdenciários, devendo toda a movimentação de pessoal constar de documentos próprios assinados pelas **SÓCIAS**, em conjunto, contendo as suas identificações funcionais, salários, período e quantidade de horas trabalhadas para efeito de apropriação.

Assim a BRC resumiu a operação, segundo o TVF:

Em procedimento de diligência fiscal em face da sócia participante da SCP, a BRC, (dossiê eletrônico 10010.029482/1118-61), intimada, ela declarou:

"Explicação detalhada dos serviços – a empresa presta serviços de BPO em healthcare, com a utilização de software, para a gestão de planos de saúde, visando a otimização de negócios, prevenção em saúde, gestão operacional e relacionamento assistencial. O serviço operacionaliza a autogestão de saúde da Postal, utilizando sua plataforma tecnológica, com o objetivo de minimizar o risco de fraudes e uso indevido do plano, buscando aprimorar o atendimento aos beneficiários, agilizar as informações, padronizar e integrar processos. O atendimento aos usuários é efetuado em parte de forma direta, através do tele-atendimento próprio, e também pelo tele-atendimento terceirizado, através da empresa Topmed. A parte de gestão dos processos é efetuada pela equipe da BRC, localizada em Barueri. O contrato da SCP é com a Postal Saúde, e sua gestão financeira é efetuada pela sócia ostensiva da SCP, que é a Benner Sistemas S/A. E os serviços são prestados pela BRC, que é a sócia participante. A equipe da BRC é responsável pelo atendimento ao cliente, controle, auditoria e medição dos serviços, que é pago pela Postal à sócia ostensiva." (grifo meu).

A BRC ainda acrescentou que tem custos e despesas da SCP em sua contabilidade e que:

"Os serviços prestados para os demais clientes da BRC, tem natureza semelhante aos serviços prestados ao cliente da SCP."

Já a Benner Sistemas afirmou, segundo o TVF:

A Benner ainda declarou, em resposta ao Termo de Intimação 5:
“Os custos iniciais da SCP estavam todos na sócia participante, conforme pode ser verificado no DRE da sócia participante (anexo), até por isso a apuração da SCP foi de opção pelo Lucro Presumido, conforme permitido pela legislação.”

E que:

“Os gastos com funcionários da SCP, estão todos na sócia participante.”

A Fiscalização concluiu que a BRC (sucrida pela Recorrente Benner Tecnologia), sócio participante ou oculto, exerceu o objeto social da SCP e da Benner Sistemas, que constituía a obrigação contratual da Sócia ostensiva - Benner Sistemas - perante a cliente Saúde Postal, assumindo (a BRC) obrigar-se perante terceiros, ao revés do que determina o CC (art. 991). Concluiu os autuantes que não se tratou de constituição de SCP entre Benner Sistemas e BRC/Benner Tecnologia/Recorrente, mas de terceirização da segunda com a primeira. Que a BRC/Benner Tecnologia/Recorrente inflou seu estoque de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL, vez que não considerou como receita a remuneração pelo serviço prestado a Benner Sistemas, deixando de recolher PIS e COFINS sobre essa receita. Que a existência de custos e despesas escriturados na BRC (conforme o contrato de SCP firmado) inviabilizou o cálculo do lucro contábil da SCP, feito pela Benner Sistemas. Isto porque, por contrato de SCP, todos os custos operacionais foram concentrados na BRC/Benner Tecnologia. Que se tratou de uma terceirização. Concluiu os autuantes que, como serviço que terceirizou, a Benner Sistemas teria de incluir na sua própria contabilidade os lançamentos efetuados em nome da SCP (receitas, custos e despesas). No resumo do TVF:

(...)

Logo, de todo o exposto, não se trata de SCI! E para efeitos fiscais a conduta será tratada como terceirização.

Dessa forma a BRC inflou seu estoque de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL, vez que não considerou como receita a remuneração pelo serviço prestado a Benner. Deixando de recolher PIS e COFINS sobre essa receita.

A existência de custos e despesas escriturados na BRC inviabiliza o cálculo do lucro contábil da SCP, feito pela Benner sem considerá-los.

Pelo outro lado, como serviço terceirizado, a Benner teria de incluir na sua própria contabilidade os lançamentos efetuados em nome da SCP (receitas, custos e despesas).

(...)

Como consequência da desconsideração da sociedade em conta de participação entre a Benner e a BRC, pelas razões descritas, os lançamentos contábeis da SCP que se encontram escriturados na contabilidade da Benner devem produzir seus efeitos na apuração desta. Dito de outra forma, as receitas, despesas e custos da SCP serão apropriados a contabilidade da Benner e farão parte da apuração do seu lucro real.

Os presentes autos tratam do lançamento efetivado em relação a Benner Sistemas S/A, sócia ostensiva, autuada por omissão de receitas (receitas que estavam escrituradas na SCP). Como consequência da desconsideração da sociedade em conta de participação entre a Benner Sistemas e a BRC/Recorrente/Benner Tecnologia, os lançamentos contábeis da SCP que se encontravam escriturados de forma apartada na contabilidade da Benner Sistemas passaram a produzir seus efeitos na apuração do lucro real desta. Ou seja, as receitas, despesas e custos da SCP foram apropriados à contabilidade da Benner Sistemas como parte da apuração do seu lucro real, considerando, ainda, a terceirização dos serviços à BRC (um custo para a autuada Benner Sistemas) e a compensação de prejuízos efetuada pela Benner Sistemas. Nos termos dos autuantes:

A Benner foi intimada por diversas vezes a comprovar os custos e despesas da SCP, sem que houvesse qualquer contribuição nesse sentido.

De fato, em 24/09/2018, Termo de Intimação 6, foi questionada acerca das despesas com locação de infraestrutura, comissões e custos com serviços de terceiros e, sobre o último respondeu:

"A empresa contrata serviços com terceiros, que neste caso correspondem aos serviços de terceirização do Call Center, conforme contratos mantidos com as empresas, cujas despesas não foram objeto de dedução de imposto de renda da Benner Sistemas, pois a empresa apura o resultado da SCP de forma separada. Todas as despesas da SCP, não foram objeto de dedução na base de Imposto de Renda da Benner Sistemas, sendo que a apuração da SCP, teve o recolhimento dos impostos com base no Lucro Presumido, conforme determina previsão legal."

Em 22/10/2018, Termo de Intimação Fiscal 7, solicitei os comprovantes de custos e despesas da SCP.

Em 19/11/2018, Termo de Intimação Fiscal 8, reiterei o pedido.

Em 30/11/2018, Termo de Intimação Fiscal 9, solicitei novamente. Inconformado, liguei para a empresa para certificar que não havia uma falha de comunicação entre o contador e a empresa.

Houve solicitação de prorrogação de prazo em 19/12/2018, por quinze dias.

Em 11/01/2019, Termo de Intimação Fiscal 10, reiterei a solicitação e não obtive resposta.

Assim, os custos e despesas descritos como da SCP não foram considerados na apuração do novo lucro real da empresa (nem poderia ser diferente, já que se trata de custos e despesas de um serviço terceirizado), a exceção dos tributos pagos/declarados em DCTF, que foram apropriados em compensação de ofício, conforme tabela 1.

Tabela 1: IRPJ e CSLL declarados em DCTF e compensados de ofício com os tributos apurados nas omissões, em reais.

	2013		2014		2015		2016	
	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
1o. Trimestre			0,00	0,00	866.320,26	257.538,17	881.761,98	266.832,79
2o. Trimestre			691.061,65	201.810,43	835.930,58	242.928,86	896.958,58	307.502,38
3o. Trimestre			478.213,62	104.412,12	842.718,51	269.009,56	847.072,99	218.353,04
4o. Trimestre	192.203,91	75.340,66	1.114.262,33	362.267,14	823.467,97	216.280,08	924.851,76	293.109,43
TOTAL	192.203,91	75.340,66	2.281.537,60	668.489,69	3.368.427,32	985.757,67	3.510.245,31	1.085.797,64

A Benner apurou o seu resultado contábil em conjunto com a SCP e posteriormente excluiu o resultado da SCP do seu lucro, na apuração do lucro real.

Assim, o seu lucro real estava sem o efeito do resultado da SCP. Para recompor os resultados da Benner, desconsiderada a SCP, calculei a diferença entre a receita auferida nos contratos com a Postal (anteriormente RECEITAS da SCP) e o lucro distribuído para a SCP para a BRC.

O lucro distribuído da SCP para a BRC foi considerado pagamento dos serviços prestados, pelo regime de competência, e apropriado como custo incorrido sendo considerada omissão de receita a diferença entre a receita bruta atribuída à SCP e o custo da terceirização (parcela, 99,9%, do pretensão lucro contábil da SCP a distribuir para a BRC – conforme demonstrativos apresentados pela fiscalizada).

As tabelas abaixo resumem os valores utilizados na lavratura dos autos de infração dos quais este Termo é parte indissociável.

Tabela 2: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2013

2013	LUCRO	RECEITA SCP	REC ACUM SCP	TERCEIRIZAÇÃO	OMISSÃO	OMISSÃO ACUMULADA	NOVO LUCRO
JAN	0,00						
FEV	0,00						
MAR	0,00						
ABR	0,00						
MAI	0,00						
JUN	0,00						
JUL	0,00						
AGO	0,00						
SET	0,00						
OUT	-20.403,39	623.944,61	623.944,61	505.224,40	118.720,21	118.720,21	98.316,82
NOV	-265.554,31	623.944,61	1.247.889,22	505.195,69	118.748,92	237.469,12	-28.085,19
DEZ	-680.046,24	1.801.401,11	3.049.290,33	1.381.843,47	419.557,64	657.026,77	-23.019,47

Tabela 3: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2014

2014	LUCRO	RECEITA SCP	REC ACUM SCP	TERCEIRIZAÇÃO	OMISSÃO	OMISSÃO ACUMULADA	NOVO LUCRO
JAN	-926.360,40	2.497.635,00	2.497.635,00	1.810.738,92	686.896,08	686.896,08	-239.464,32
FEV	-1.686.179,94	3.211.245,00	5.708.880,00	2.201.339,23	1.009.905,77	1.696.801,85	110.621,91
MAR	-2.262.952,33	3.568.050,00	9.276.930,00	2.377.587,59	1.190.462,41	2.887.264,26	624.311,93
ABR	-1.255.824,83	3.568.050,00	12.844.980,00	2.321.687,05	1.246.362,95	4.133.627,21	2.877.802,38
MAI	-1.355.833,01	3.568.050,00	16.413.030,00	2.257.652,64	1.310.397,36	5.444.024,57	4.088.191,56
JUN	-642.721,23	3.587.925,36	20.000.955,36	1.992.134,70	1.595.790,66	7.039.815,23	6.397.094,00
JUL	74.820,50	3.643.897,91	23.644.853,27	1.924.617,71	1.719.280,20	8.759.095,43	8.833.915,93
AGO	-380.662,95	3.692.737,93	27.337.591,20	1.976.063,50	1.716.674,43	10.475.769,86	10.095.106,91
SET	-617.762,90	82.034,95	27.419.626,15	-	82.034,95	10.557.804,81	9.940.041,91
OUT	-261.637,06	9.035.011,55	36.454.637,70	6.113.795,42	2.921.216,13	13.479.020,94	13.217.383,88
NOV	-537.221,04	3.882.166,81	40.336.804,51	1.976.570,62	1.905.596,19	15.384.617,13	14.847.396,09
DEZ	-1.382.246,90	4.317.625,95	44.654.430,46	1.973.922,48	2.343.703,47	17.728.320,60	16.346.073,70

Tabela 4: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2015

2015	LUCRO	RECEITA SCP	REC ACUM SCP	DESCONTOS CONCEDIDOS	DESCONTOS ACUMULADOS	TERCEIRIZAÇÃO	OMISSÃO	OMISSÃO ACUMULADA	NOVO LUCRO
JAN	165.145,12	4.754.876,88	4.754.876,88	0,02	0,02	2.699.676,22	2.055.200,64	2.055.200,64	2.210.345,76
FEV	661.239,38	4.305.581,93	9.060.458,81	0,01	0,03	2.214.134,53	2.091.427,39	4.146.628,03	4.807.867,41
MAR	648.887,18	4.359.871,86	13.420.330,67	0,01	0,04	2.330.105,76	2.029.768,09	6.176.396,12	6.824.981,30
ABR	1.235.986,13	4.331.676,88	17.751.987,55	0,03	0,07	2.315.989,82	2.015.707,03	8.192.101,15	9.428.087,28
MAI	1.008.577,27	4.319.848,69	22.071.836,24	0,01	0,08	2.323.045,03	1.986.803,65	10.188.904,80	11.977.482,07
JUN	1.610.089,26	4.301.536,69	26.373.372,93	31,31	31,39	2.312.951,99	1.988.553,39	12.177.458,19	13.787.547,44
JUL	1.743.536,41	4.385.634,07	30.760.007,00	0,01	31,40	2.288.786,16	2.087.867,80	14.275.326,09	16.018.862,50
AGO	2.008.444,94	4.349.789,62	35.109.796,62	0,01	31,41	2.343.922,96	2.005.868,85	16.281.192,94	18.287.637,88
SET	2.488.537,04	4.320.783,02	39.430.579,64	0,02	31,43	2.291.347,84	2.029.435,06	18.310.628,00	20.799.165,64
OUT	2.514.259,97	4.257.294,40	43.687.874,24	0,01	31,44	1.851.484,27	2.405.810,12	20.716.438,12	23.230.698,09
NOV	2.664.914,28	4.274.310,87	47.962.185,11	4.660,69	4.692,13	1.866.648,74	2.403.001,44	23.119.439,56	25.784.353,84
DEZ	2.657.835,30	4.229.285,74	52.191.470,85	0,13	4.692,26	2.371.271,32	1.858.014,29	24.977.453,85	27.635.289,15

Tabela 5: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2016

2016	LUCRO	RECEITA SCP	REC ACUM SCP	DESCONTOS CONCEDIDOS	DESCONTOS ACUMULADOS	TERCEIRIZAÇÃO	OMISSÃO	OMISSÃO ACUMULADA	NOVO LUCRO
JAN	8.181,58	4.889.551,04	4.889.551,04	0,00	0,00	2.907.691,17	1.981.859,87	1.981.859,87	1.990.041,45
FEV	140.051,78	4.378.460,56	9.268.011,60	0,01	0,01	2.353.909,21	2.024.551,34	4.006.411,21	4.146.462,99
MAR	708.355,65	4.389.963,95	13.657.975,55	0,04	0,05	2.418.567,33	1.971.306,58	5.977.717,79	6.806.073,44
ABR	1.598.203,99	4.422.893,35	18.080.768,90	0,00	0,05	2.516.223,86	1.908.659,49	7.886.377,28	9.450.591,17
MAI	1.587.470,68	4.438.426,68	22.519.195,58	0,04	0,09	2.427.219,19	2.011.207,45	9.896.584,73	11.483.055,41
JUN	1.843.254,26	4.408.811,22	26.928.006,80	891.846,38	891.846,47	1.588.756,05	1.928.208,79	11.823.803,52	13.667.057,78
JUL	2.650.505,63	4.376.150,16	31.304.156,96	247.194,02	1.139.040,49	2.155.330,29	1.973.625,85	13.797.429,37	16.447.535,00
AGO	2.950.031,67	4.374.542,60	35.678.699,56	209.112,80	1.348.152,99	2.187.578,73	1.967.851,37	15.765.280,74	18.715.312,41
SET	3.733.886,29	4.373.508,10	40.052.208,66	142.674,18	1.490.827,17	2.285.514,92	1.965.317,00	17.730.597,74	21.484.494,03
OUT	4.254.604,38	4.371.247,30	44.423.452,96	162.800,90	1.653.628,07	2.196.198,44	2.012.247,96	19.742.845,70	23.997.450,08
NOV	4.820.001,39	4.355.568,40	48.778.021,36	154.703,05	1.808.331,12	2.522.368,96	1.678.496,39	21.421.342,09	26.241.343,48
DEZ	3.297.164,08	5.694.228,52	54.373.249,88	142.691,35	1.951.022,47	2.573.780,95	2.877.756,22	24.299.098,31	27.596.262,39

A multa foi qualificada com fundamento nos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64:

A fraude que se atribui ao sujeito passivo foi praticada mediante conluio com a sociedade empresária BRC. Mediante a constituição de sociedade em conta de participação – SCP, o sujeito passivo buscou dissimular a ocorrência do fato gerador, de forma a transparecer que receitas de sua atividade fossem de SCP com o intuito de reduzir tributos através da apuração pela sistemática do lucro presumido, vez que apura seu próprio lucro na sistemática do lucro real, furtando-se assim ao pagamento da totalidade dos tributos devidos.

Não há que duvidar de que a referida conduta de criar empresa SCP foi dolosa, com a intenção de iludir o pagamento dos tributos devidos, visto ter sido previamente preparada mediante a celebração de contrato de sociedade em conta de participação, seguida pela apuração de resultados pelo lucro presumido e a escrituração das receitas como se distribuição de lucros fossem, tanto pelo sujeito passivo quanto pela empresa a ele mancomunada, não obstante as nulidades apuradas no curso do procedimento fiscal demonstrarem de forma inequívoca o falso perpetrado entre as partes.

A conduta da fiscalizada, deixando de responder às intimações reiteradamente, inclusive sem apresentar até hoje a resposta ao último Termo de Intimação, ensejando a aplicação do agravamento da multa na infração omissão de receitas conforme preconiza o § 2º do inciso I do artigo 44 da Lei 9430/96.

A Recorrente defende:

III) “BIS IN IDEM” DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO A BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA.

- o auditor fiscal entendeu por considerar como lucro líquido da Benner Sistemas S/A todo faturamento anteriormente tributado pelo lucro presumido na Sociedade em Conta de Participação, o que gerou a presente constituição tributária.

- Porém, no mesmo ato administrativo a fiscalização também considerou 99% do faturamento tributado pelo lucro presumido na Sociedade em Conta de Participação como

“omissão de receita” da BRC Consultoria e Serviços Ltda, dando origem a auto de infração nº 13971-721114/2019-70 que foi constituído por arbitramento contra a recorrente Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, o que, para dizer o mínimo, se caracteriza como um milagre da multiplicação das receitas.

- A permanecer este entendimento, o faturamento já tributado pelo lucro presumido na Sociedade em Conta de Participação será objeto de mais dois lançamentos tributários, um referente a este recurso voluntário e outro em discussão no feito de nº 13971-721114/2019-70, o que importa em três tributações sobre a mesma base de cálculo, o que, por si só, se mostra ilegal.

Do direito

A Sociedade em Conta de Participação (SCP) é um tipo de sociedade empresarial em que uma parte (sócio ostensivo) atua em nome próprio, mas em proveito de todos os sócios, incluindo aqueles que participam apenas com capital (sócios participantes). Está prevista nos arts. 991 a 996 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

(...)

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.

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.

Não é demais repisar que se deveria obrigar perante terceiros tão-somente o sócio ostensivo. E, exclusivamente perante este, deve obriga-se o sócio participante, nos termos do contrato social (art. 991, Parágrafo único). Qualquer estrutura diferente não pode constituir uma SCP. O Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, equipara as SCP às pessoas jurídicas para os efeitos da legislação do Imposto sobre a Renda. Em que pese a equiparação tributária, a SCP não tem personalidade jurídica e não pode expressar sua vontade: é o sócio ostensivo que atua, em nome próprio, pela SCP. Nesse sentido, a SCP não pode ser sujeito passivo de tributos ou confessar dívidas. O sócio ostensivo destaca-se por assumir as principais competências e obrigações

formais na constituição de uma SCP. E em seu nome individual é que (e não o sócio participante (ou oculto) ou a própria SCP) pratica atos de gestão, adquire direitos e assume obrigação com terceiros, respondendo pessoal e ilimitadamente pelos débitos sociais, seus e dos sócios participantes (sócios ocultos ou prestadores de capital).

É reflexo desta concentração de obrigações a constatação de que as declarações que envolvem confissão de dívida relacionadas ao contrato social (por exemplo, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos - DCTFWeb) são exigidas pela RFB do sócio ostensivo. Assim resume a SC Cosit nº 1/2025:

15. Sobre a SCP, escreveu Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito de Empresa - Volume 8, 16ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2024):

A sociedade em conta de participação é a que, não tendo personalidade jurídica, nem existência perante terceiros, se constitui pelo sócio ostensivo, que por entrar com o capital e o trabalho, pratica, em seu nome individual, atos de gestão, adquire direitos e assume obrigação com terceiros, respondendo pessoal e ilimitadamente pelos débitos sociais e pelos sócios participantes (prestadores de capital), que contribuem, formando patrimônio especial, apenas com o capital, participando dos lucros e das perdas, conforme o combinado no contrato de participação, podendo, por isso, exigir prestação de contas. Juridicamente, a "sociedade" inexistente para terceiro, tendo validade *interna corporis*, ou seja, vale apenas entre as pessoas que a contrataram. Entre os sócios há relação societária. Os sócios participantes poderão, individualmente, e em nome próprio, propor ações judiciais para resolver controvérsia relativa às relações internas (STJ, REsp 85.240/RJ, 3ª T.,j. 19-11-1999).

(...)

(Tem) por caracteres peculiares: ausência de firma social; inexistência, como pessoa jurídica, perante os sócios e terceiros; logo, não pode assumir nenhuma obrigação em seu nome: falta de titularidade negocial e processual; impossibilidade de sujeição à falência e de efetuar requerimento pedindo falência; realização de liquidação no modo estipulado pelo Código de Processo Civil para prestação de contas; regularidade, visto que não é sociedade irregular nem sociedade de fato.

(E)stamos diante de uma sociedade, não personificada, ou seja, que não possui personalidade jurídica, nem tem autonomia patrimonial. Consequentemente, fácil é perceber que a contribuição dos sócios participantes e do ostensivo forma um patrimônio especial, que não é da sociedade, visto que só tem efeito entre os sócios, podendo ser usado para pagamento de pró-labore e distribuição de lucros.

(destacou-se)

É por esta razão que as declarações que envolvem confissão de dívida (por exemplo, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos - DCTFWeb) são exigidas pela RFB do sócio ostensivo. Transcrevem-se, por oportuno, excertos da Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021, que dispõe sobre a apresentação da DCTF e da DCTFWeb:

De início se constata que no caso em análise os sócios participantes (BRC) não pretendiam investir, já que investimento de capital não se propôs. Documentou-se no contrato instituidor da SCP sua efetiva participação no exercício do objeto social de forma direta, prestando serviços perante terceiros e percebendo a remuneração correspondente (transmutada em lucros distribuídos). Ao intervir nos negócios com os terceiros (Postal Saúde), o sócio participante indica que participa de fato de outro tipo societário, no qual é juridicamente aplicável a sua responsabilização solidária pelas obrigações sociais (art. 993, PU). Soma-se a constatação de que a SCP tem endereço no mesmo local da sócia participante (art. 3º), e que esta recebia remuneração pelo exercício da atividade fim para restar corroborada a afirmação de que a SCP prestava os serviços através da sócia participante, e que a SCP existiu somente no papel, tratando-se, na prática, de uma terceirização, simulada de SCP.

Por esta simulação cabe a aplicação da multa qualificada. Isto porque quando há o desvirtuamento das prescrições legais que determinam o fato gerador do tributo para a economia tributária, através da simulação de criação de SCP, como no caso presente, resta configurada a fraude (art. 72 da Lei 4502/64). Para este efeito, reproduzimos parte do voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-005.404, de 05 de abril de 2021, em que se debruçou com caso semelhante, em que 99% do faturamento e da atividade fim de um empreendimento foi formalmente atribuído à sociedade participante de uma SCP, com os mesmos sócios, mesmo endereço da sociedade ostensiva, em um completo desvirtuamento das prescrições legais que determinavam o lucro real da sócia ostensiva. Tal como no caso destes autos, quem se obrigava perante o cliente externo era a sócia ostensiva, mas quem executava a atividade fim e tratava perante o terceiro cliente era a sociedade oculta, e se constatou que não houve em nenhum momento investimento de recursos nas atividades da empresa já existente. Ou seja, como no caso presente, concluiu-se que a SCP não existiu dentro de sua natureza jurídica ou causa, não representando qualquer investimento, parceria, sendo verdadeiro elemento permanente de redirecionamento e alocação de receitas (e despesas) dentro da estrutura do grupo, em planejamento tributário ilícito que permitiu a aplicação da multa de ofício qualificada. Assim descreveu o caso do Acórdão nº 9101-005.404:

Da maior importância registrar que não existe qualquer ilícito ou ilegitimidade na constituição de SCP (ou de várias destas), sendo figura muito antiga, tradicional e legalmente contemplada no Brasil desde o Código Comercial de 1850, atualmente tratada do art. 991 ao 996 do Código Civil de 2002 (Capítulo II do Subtítulo I do Título II do Livro II).

As Sociedades em Conta de Participação, apesar da nomenclatura, são figuras despersonalizadas, fruto exclusivo de avença contratual, praticada por quaisquer meios, entre os sócios – ostensivo e oculto (contratantes) -, que não gera efeitos perante terceiros, sendo, em teoria, absolutamente ineficaz a sua existência fora do âmbito dessa relação acordada. Diga-se que, no entender desse Julgador, sua natureza, claramente, aproxima-se, ou até se confunde, com a de um contrato de investimento, onde uma das partes aporta determinado capital ou ativo (contribuição do sócio oculto ao patrimônio especial) junto à operação comercial levada a cabo pela outra parte (sócio ostensivo), visando à criação do controle individual da empreitada a ser executada conjuntamente ou inserida em tais negócios conduzidos, bem como do seu resultado, a ser posteriormente partilhado, em razão do investimento antes procedido.

Não obstante essa sua informalidade e debilidade, é ferramenta muito valiosa e popular na dinâmica empresarial de quaisquer setores econômicos nacionais, permitindo uma maior captação de investimentos e desenvolvimento de parcerias, de maneira menos onerosa e burocrática, focada na ampliação tanto do financiamento, como, consequentemente, dos retornos a serem percebidos.

É instrumento tão legítimo quanto outros contratos e modalidades societárias.

Talvez pela sua popularização (que confirma a licitude e usualidade da sua celebração) que, para fins fiscais federais, em relação à apuração de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, as SCPs foram equiparadas às pessoas jurídicas, conforme dispõe o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303/1986, até hoje vigente. E nessa toada, mesmo sem conferir personalidade a esta figura, cada vez mais a Receita Federal do Brasil vem lhe fiscalizando e dando-lhe tratamento de efetiva sociedade, como recentemente pode se ilustrar com a revogação do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 179/1987, pela novel Instrução Normativa RFB nº 1.470/2014, criando a obrigatoriedade de inscrição de tal figura no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, como atualmente exigida expressamente pelo art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1863/2016.

Mas, na mesma medida em que se individualizou o tratamento fiscal dado às SCPs, também foi-lhes conferida considerável autonomia tributária – não recentemente – conforme se observa do art. 254, inciso II do RIR/99 (aplicável ao presente caso e parcialmente correspondente ao art. 269 do RIR/18, que observou no seu texto mudanças infralegais). E desde 1º de janeiro de 2001, as SCPs passaram ser possíveis optantes pelo regime do Lucro Presumido, de maneira desvinculada de seu sócio ostensivo – como previsto na Instrução Normativa SRF nº 31/2001 (e mantido até hoje, como reza o art. 264 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017).

E, conforme dito antes, é dentro desse preciso cenário normativo, de liberdade e licitude na constituição (celebração, diga-se) de SCPs e opção fiscal de tributação de suas operações pelo regime do Lucro Presumido, que ocorreu a infração colhida e foi fundamentada a aplicação da pena duplicada de 150%, sob escrutínio.

No TVF se descreve, demonstra e comprova que foram criadas duas modalidades entre 8 (oito) SCPs ligadas a cada um dos estabelecimentos da empresa COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA S/A (matriz e filiais), por eles assim denominada: 1) SCP DE INTERMEDIÇÃO DE VENDAS DE CAPTAÇÃO DE FINANCIAMENTOS DE CLIENTES e 2) SCP DE MEDIAÇÃO E INTERMEDIÇÃO DE VENDAS A FROTISTAS. Mais do que isso, o Contrato de Constituição dessas SCP apresentados à fiscalização foi feito de forma padronizada; sendo todos datados de 02 de abril de 2007. Consta como Sócio Ostensivo a COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA LTDA e como Sócio Oculto JOSÉ (...), pessoa física, CPF n.º (...), sócio diretor de empresas do grupo, inclusive da COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA S/A. O Fundo Social dessas sociedades é de R\$1.000,00 (um mil reais), sendo 99% pertencentes à COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA LTDA e 1% pertencente ao Sócio Oculto. As sociedades foram constituídas por tempo indeterminado, conforme sua Cláusula Terceira têm suas sedes no próprio estabelecimento da COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA LTDA. Ou seja, já aqui, temos inúmeras SCPs 1) com os mesmos sócios, sendo um deles diretor das empresas do Grupo Econômico, inclusive da Sócia Ostensiva, 2) constituídas na mesma data, 3) com o mesmo patrimônio especial de R\$ 1.000,00 (R\$ 990,00 conferidos pela própria Contribuinte). Isso prova, per si e isoladamente, pouco, mas é um forte indício de artificialidade e inexistência da relação contratual/societária lá documentada, o que, corretamente, justificou o aprofundamento da investigação fiscal sobre a existência de evasão, fraude e sonegação. Prossegue a Autoridade Fiscal registrando que a essas SCP são

atribuídas A) todas as receitas decorrentes da comissão pelo financiamento na venda de veículos e B) as comissões por vendas diretas a frotistas.

Ora, agora se está diante da conferência jurídica de direitos (receitas) às SCPs criadas, as quais, ainda que despersonalizadas, perante o Fisco, tal redirecionamento de titularidade de entradas operacionais tem relevância legal, implica em tratamento diverso e – mais importante – desvincula, de maneira eficaz, tal faturamento da pessoa do sócio ostensivo (a Contribuinte, autuada nestes autos). Não é só isso: a fiscalizada é uma concessionária representante da montadora de veículos automotores VW e tem como objeto social à exploração do ramo de comércio de veículos novos e usados (...) para cada valor financiado tem-se um valor de remuneração pago a título de comissão pela intermediação no financiamento (prática comum no mercado automotivo, entre as concessionárias e as instituições financeiras). Em que pese a contabilidade da COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA LTDA lançar em títulos próprios e de forma individualizada as receitas e as despesas atribuídas às SCP, os empregados estão registrados no mesmo CNPJ, as notas fiscais são emitidas em nome da COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA LTDA e quem se obriga junto às instituições financeiras é a própria na condição de sócia ostensiva. E, por fim, conclui o Auditor Fiscal dizendo que as SCP foram criadas por tempo indeterminado e a elas foi atribuída uma função permanente dentro da estrutura administrativa da empresa: a intermediação de financiamento nas vendas. O sócio participante é uma pessoa ligada à própria COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA LTDA. Não houve em nenhum momento investimento de recursos nas atividades da empresa já existente. Ressalte-se que o capital social delas é de apenas R\$1.000,00 (Hum mil reais) e que o sócio participante ingressa com apenas R\$10,00 (dez reais).

Não restam dúvidas que tais SCPs não existiram dentro de sua natureza jurídica ou causa, não representando qualquer investimento, parceria ou – até – sociedade, sendo verdadeiro elemento permanente de redirecionamento e alocação de receitas (e despesas) dentro da estrutura. (g.n).

Aqui, a Contribuinte, junto de seu sócio oculto, valeu-se da criação de 8 (oito) SCPs exclusivamente para esquitejar e, depois, transportar parte das receitas auferidas pelas próprias suas próprias transações, criando também um profundo e injustificável desparelho com as suas despesas, atribuindo inverídica titularidade às operações e seus respectivos resultados.(g.n.) Para ficar mais claro, temos que esse sócio oculto (persona tipicamente investidora, financiadora da empreita especial), além de ser diretor da Sócia Ostensiva, nas 8 (oito) SCPs que firmou, investiu, nada mais, do que R\$ 80,00 (oitenta reais). Se regular e ordinário fosse criar SCPs em tais condições, características e finalidade, todas as empresas deveriam dissecar todos os seus departamentos e setores em tais sociedades (e até podendo ter como sócios ocultos os gestores da companhia) - quantas forem possíveis – sempre mantendo baixíssimos faturamentos individuais e, se conveniente, desvinculados das despesas percebidas pela entidade ostensiva e operante. Diante disso tudo, e feitas todas as exceções e ressalvas, temos que, no presente caso, assiste razão ao Fisco quando se identifica (além da simulação⁴) evasão, sonegação e estrutura fraudulenta. As vantagens fiscais obtidas pela Contribuinte apenas foram possíveis por meio da prática de fraude, dando margem à sonegação e à evasão (confirmando o binômio vantagem fiscal e ilícito, conectados por nexo causal, que garante o interesse fazendário nessa atuação excepcional em face dos contribuintes).

A figura da fraude, tratada de maneira parca e um tanto excessivamente específica no art. 158 do Código Civil de 2002, pode ser delimitada, conceitualmente, no Direito nacional como o emprego de ardil ou artifício, configurando conduta dolosa, de má-fé, visando ao engano de terceiro, para provocar-lhe dano ou obter, para si, vantagem indevida. A jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça⁵ foi a grande responsável por definir tal

importante instituto legal. Na seara tributária, tal definição limita e emoldura o alcance, então, temático do art. 72 da Lei nº 4.502/646. Está-se, *in casu*, diante de verdadeiro ardil, de embuste jurídico orquestrado, de estrutura contratual/societária enganosa, cujo o dolo na sua perpetração restou satisfatoriamente evidenciado. Não há risco de, nesse caso, aqui, apurado, tratar-se de erro inocente ou mera divergência interpretativa de dispositivo de Lei. (g.n) A definição de sonegação é mais objetiva, presente no art. 72 da Lei nº 4.502/64 e, por ser anterior ao Código Tributário Nacional, sua ocorrência depende de prática de ilícito, especialmente aqueles arrolados no art. 149, inciso VII, do Codex (fraude e simulação):

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.

Ainda, confira-se passagem da obra do estudioso Eduardo Kowarick Halperin⁷, que, em suas investigações acadêmicas, alcançou a seguinte conclusão:

Em suma: na fraude, assim como na sonegação, o sujeito passivo quer dolosamente fazer com que a fiscalização não descubra a realidade – evocando, aqui, a epígrafe deste capítulo, tanto a sonegação quanto a fraude acabam da mesma forma. No entendo, na fraude a sua conduta é mais sofisticada. Invés de querer que a fiscalização não saiba de nada, na fraude o sujeito passivo quer que ela acredite que a realidade é diversa.

Frise-se que o presente caso em nada se confunde ou se assemelha à segregação de atividades, em múltiplas pessoas jurídicas, dentro de seus objetos sociais, ainda que dentro do mesmo Grupo Econômico, sob o mesmo controle – manobra normal, usual, lícita, legítima e, às vezes, necessária, do ponto de vista concorrencial e organizacional. Nesse sentido este Conselheiro ainda endossa tudo aquilo decidido no v. Acórdão nº 1402-002.337, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, publicado em 16/11/2016. Confirmando a posição adotada neste voto, em termos mais amplos e abstratos, se analisarmos o sistema jurídico tributário nacional, inclusive a parte que carrega as sanções, que apesar de compor o *ius puniendi* do Estado como um todo, estão inseridas nessa seara da legislação, é certo não se extrai valor ou vontade do Legislador de aplicar a mesma pena dirigida ao contribuinte que interpreta norma legal de forma diversa que o Fisco, ou simplesmente deixa de pagar os tributos federais devidos (75%), àquele que cometeu simulação e criou estrutura visando, dolosamente, obter vantagem fiscal, que não era seu legítimo direito. Por fim, repita-se (até a exaustão), que a prática do Planejamento Tributário pelos contribuintes é intrínseca e conceitualmente lícita, induzida pela dinâmica resultando da interação das diversas normas tributárias, cuja ocorrência é esperada, sendo a elisão fiscal direto dos contribuintes das nações republicanas e democrática, em que o Estado submete-se à legalidade.

Da mesma forma, a criação e o emprego das Sociedade em Conta de Participação são igualmente lícitos e legítimos, não havendo limitações quanto à sua celebração dentro da sua vocação contratual/societária, natureza e limites legais estabelecidos. É instrumento da maior relevância empresarial e deve ser tratado como qualquer outro contrato/modelo societário em termos de licitudinalidade jurídica. Contudo, no presente caso, não houve Planejamento Tributário, mas, sim, perpetração de fraude e sonegação, valendo-se a Contribuinte do emprego de ardil, materializado na constituição de quase uma dezena de

SCPs artificiais (sic)- com os mesmos sócios (sendo aquele oculto um dirigente do ostensivo), na mesma data, com mesmo valor de patrimônio especial, em que apenas 1% (um por cento) foi aportado pelo sócio participante (R\$ 10,00 – dez reais), com duração indeterminada, tornando-se as detentoras para fins fiscais de todas as receitas decorrentes das comissões percebidas pelos financiamentos na venda de veículos e das comissões por vendas diretas a frotistas – sendo, assim, correta a aplicação da excepcional multa de ofício qualificada. (g.n.) Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação à qualificação da multa de ofício aplicada. [...]

Percebida a simulação, restou ao Fisco desnudar a estrutura, classificando o faturamento da até então denominada sociedade participante como receita da sócia ostensiva (Benner Sistemas). O faturamento da BRC/Benner Tecnologia era recebido (falsamente) como se distribuição de lucros fosse (justificando que participava de 99% da SCP), dividendos advindos da SCP, que apurava seu resultado pelo lucro presumido, permitindo que a BRC/Benner Tecnologia inflasse seu estoque de prejuízos fiscais. O Fisco atribuiu toda a receita advinda do contrato com a Portal Saúde para a até então denominada sociedade ostensiva, que de fato contratou os serviços e os terceirizou para a BRC. Os valores recebidos pela BRC/Benner Tecnologia pelos serviços terceirizados são custos da Benner Sistemas no lucro real desta última. Não há bitributação, e nem tritributação, mas aplicação da legislação tributária para calcular o lucro real na Brenner Sistemas e na BRC. Desta forma, concordo com o Acórdão Recorrido, cujos termos se reproduz a seguir como razão de decidir, divergindo apenas quanto ao agravamento da multa de ofício, que entendo dever ser afastada, pois houve atendimento às intimações durante o procedimento de fiscalização, mesmo que parcial:

2.4. Preliminar de Nulidade – Decadência

A impugnante refere a ocorrência da decadência dos lançamentos relativos às competências de 10/2013 à 03/2014, a teor do art. 150, §4º do CTN. Foram apresentadas DCTF do sujeito passivo e comprovantes de pagamento destes períodos (doc. nº 4), cabendo destacar que não consta o citado doc. nº 5 nos autos, sendo o último documento apresentado em adicionalmente à impugnação, em 09/04/2019 (fls. 696/763).

A Autuada argui a decadência das competências de 10/2013 a 03/2014, quanto ao IRPJ e a CSLL e afirma que os débitos confessados em DCTF pela SCP e pela Autuada, referentes a esse período, foram pagos.

Além da DCTF apresentada referente a BENNER, períodos de apuração de outubro a dezembro de 2013 (fls. 696/763), se localizou nos sistemas da Receita, DCTF apresentadas do período de janeiro a março de 2014.

Saliente-se que, para este período apontado como atingido pela decadência, somente constam débitos de estimativa de dezembro de 2013 de IRPJ e CSLL, confessados nos códigos 2089-08 e 2372-08, acompanhados de seus comprovantes de pagamento. Há pagamentos destes códigos no mês de março (fls 757/759), mas que não estão declarados em DCTF do sujeito passivo.

A autuação foi cientificada ao contribuinte em 07/03/2019 (fls. 540). Somente houve multa isolada aplicada no ano calendário 2013 para o período de apuração de outubro, conforme anexo ao auto de infração denominado “Estimativas de IRPJ e CSLL” (fls. 402/429).

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL são anuais, isto é, em 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016, dado que a interessada optou pelo Lucro Real Anual, com recolhimento de estimativas mensais.

A teor do artigo do art. 150, § 4º26 do CTN o prazo decadencial será de cinco anos a contar da data de ocorrência do fato gerador, ressalvado se comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nestes casos, aplica-se o art 173, inciso I, também do CTN, em que o termo inicial de contagem deste prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, confirmada a constatação fiscal de dolo e simulação (questão a ser abordada no mérito), aplica-se o art. 173, I do CTN e a data final para efetuar os lançamentos, sem ocorrer a decadência é 31/12/2019, conseqüentemente, nem mesmo o lançamento relativo ao ano 2013 seria nulo.

Entretanto, as multas isoladas aplicadas sobre estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não recolhidas incidiram mensalmente desde 31/10/2013 até 31/12/2016 - neste caso, aplica-se a Súmula CARF nº 104:

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, se as multas isoladas referentes ao mês 10/2013, podiam ser lançadas ainda em 2013, a contagem se inicia em 01/01/2014 e se encerra em 31/12/2018. Logo, as multas isoladas de IRPJ e CSLL sobre a estimativa não paga referente a 10/2013 foram atingidas pela decadência. Quanto às demais, de 12/2013 em diante, em que o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/2014, a contagem se inicia em 01/01/2015, encerrando-se em 31/12/2019, não tendo sido atingidas pela decadência.

Portanto acolhe-se parcialmente a preliminar, para reconhecer a decadência dos lançamentos relativos às multas isoladas sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL referente ao período de apuração de 10/2013.

3. MÉRITO

3.1. DA LEGALIDADE DOS ATOS CIVIS E FISCAIS REALIZADOS

A autuação ocorreu tendo em vista a fiscalização concluir que o sujeito passivo Benner Sistemas S. A., em conluio com BRC Consultoria e Serviços Ltda, constituiu dolosamente uma SCP com intuito de iludir o pagamento de tributos devidos, através da escrituração de receitas como se distribuição de lucros fosse. Sintetiza assim a intenção do contribuinte a fiscalização no TVF (fls.533/534):

“Não há que duvidar de que a referida conduta de criar empresa SCP foi dolosa, com a intenção de iludir o pagamento dos tributos devidos, visto ter sido previamente preparada mediante a celebração de contrato de sociedade em conta de participação, seguida pela apuração de resultados pelo lucro presumido e a escrituração das receitas como se distribuição de lucros fossem, tanto pelo sujeito passivo quanto pela empresa a ele mancomunada, não obstante as nulidades apuradas no curso do procedimento fiscal demonstrarem de forma inequívoca o falso perpetrado entre as partes”.

Neste arranjo societário (cláusula I) a Benner figurava como sócia ostensiva, sendo a BRC a sócia participante, conforme contrato SCP às fls. 183/198.

A fiscalização baseou suas conclusões em impropriedades em relação a dois pontos que, a seu juízo, levaram a descaracterização e a desconsideração do negócio jurídico impetrado:

- a realização do objeto social da SCP;
- e a administração da sociedade.

Ambas as atividades ficaram a cargo da sócia participante, em descumprimento à legislação civil que rege este tipo societário. Tais afirmações decorrem das previsões contratuais existentes no instrumento particular de constituição da SCP, notadamente nos arts. 6º, 8º, 9º e 10º (TVF, fls. 319), bem como das previsões contratuais existentes no contrato de prestação de serviços da BRC com a Cliente Postal (TVF, fls. 318).

Em sua defesa a impugnante sustenta:

- a constituição da SCP está dentro da liberdade de ação, contratação e de exercício das atividades econômicas lícitas que lhe assegura a Constituição Federal;
- que a constituição da SCP, em detrimento da terceirização ou da inclusão de outro sócio em seu quadro social, foi a melhor e mais viável alternativa para o cumprimento do contrato com o Cliente Postal, já que a BRC (sócia participante) traria “know how” necessário para constituir patrimônio social apartado da sócia ostensiva;
- que nada impede a participação de sócio oculto ou participante nas relações societárias com o ostensivo, a teor do art. 993 do CC;
- que a publicidade referida no caput do citado artigo não tem o poder de desconstituir a sociedade, mas somente responsabilizar este sócio e transformá-la em sociedade em nome coletivo, no entendimento de parte da doutrina;
- mesmo que fosse possível esta transformação, ela se daria pela regra do art. 996 do CC, sendo-lhe aplicado o tipo societário das sociedades simples.
- que a fiscalização deixou de observar os preceitos do art. 110 do CTN, que impede a alteração dos conceitos de Direito Civil na persecução acusatória.

A questão aqui presente é a possibilidade de se admitir que a instituição da SCP como solução escolhida de fato se sustenta, a luz da legislação civil e fiscal. Se ela poderia estar inserida nos princípios da liberdade de contratação e do livre exercício das atividades econômicas lícitas.

Ao analisar o contrato que regula a SCP, é preciso verificar se atenta contra a lei ou a regulamentação que rege este tipo societário. É necessário examinar se o contrato se transforma, de forma dissimulada ou não, a ponto de caracterizar outro instituto, diferente do que pretendia ser. E por fim deve-se concluir, sob o ponto de vista fiscal, se ele pode ser interpretado de outra forma, conferindo-lhe efeitos tributários diversos, de natureza jurídica igualmente diversa.

As primeiras indagações são se é possível, o sócio participante apresentar-se a terceiro como executor do objeto social na SCP? E se pode gerir a sociedade?

Quando se analisa o art. 991²⁸ do CC destaca-se a melhor clareza e objetividade a definir a figura dos sócios componentes, em relação à redação do antigo Código Comercial. De fato, é cristalino ao referir “a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade”. Mais adiante, no parágrafo, segue o comando dizendo “obriga-se perante terceiro tão somente o sócio ostensivo, e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social” (grifou-se). Ao referir a total assunção de negócios com terceiros por

parte do sócio ostensivo, e sob sua inteira responsabilidade, de plano podemos dizer que o sócio participante em hipótese nenhuma pode gerir a sociedade.

Além disso, na prestação de serviços organizada na forma de sociedade, como é o caso presente, responsabilizar-se é garantir a adequação dos meios empregados, onde o que interessa é capacitação técnica e a qualidade pessoal de quem presta, atividade aqui inadequadamente deixada a cargo do sócio participante. Ainda que haja no contrato social da SCP uma repartição de competências, deixando algumas medidas a cargo do sócio ostensivo, e mantendo a atividade da prestação de serviço no sentido estrito com o sócio participante, o que se entende impossível, há, no caso em tela, uma empresa prestação de serviço, que como tal se apresenta perante terceiros. Portanto, não há espaço para interpretar-se que o sócio participante, na legislação civil inaugurada no novo CC, assumiu outro papel na SCP, mais abrangente ou menos oculto, podendo apresentar-se na condição de executor capacitado do objeto social.

Sobre isto se manifesta Rubens Requião, analisando as disposições do Código Civil, referindo que “a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Assim, obriga-se perante o terceiro somente o sócio ostensivo, e, exclusivamente perante este o sócio participante, nos termos do contrato social”. O CC para o eminente doutrinador “garante ao sócio participante o direito de fiscalizar a gestão social, mas o proíbe de intervir nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este nas obrigações em que intervir”²⁹.

Há autores que defendem um pequeno alargamento da possibilidade de ação do sócio participante na SCP. Para Mauro Lopes Brandão “em toda colaboração do sócio participante figura ele como subordinado ou mandatário do sócio ostensivo, que continua sempre o único responsável perante terceiros; somente o sócio ostensivo é quem contrata, somente ele pode acionar tais terceiros ou ser por eles chamado a juízo. O que está proibido, nas disposições legais comentadas, sob pena de responsabilidade, é a interferência do sócio oculto na relação da sociedade com terceiros, praticando atos de gestão próprios do sócio ostensivo. Nada impediria, no entanto, que o sócio participante cooperasse com o sócio ostensivo na gestão dos negócios sociais, desde que o fizesse na qualidade de subordinado ou mandatário do segundo, deixando claro para terceiros as condições sob as quais está agindo”³⁰.

O sócio participante pode ter um papel de auxiliar de gestão, mas não executar o próprio objeto social, pois se assim o fizer conduziria à aparência de outro tipo de sociedade, cuja característica juridicamente aplicável seria a responsabilização solidária do sócio pelas obrigações sociais. Ainda citando Mauro Lopes Brandão para circunscrever a questão da responsabilidade dos sócios – “assim, não poderão os sócios contratar uma conta de participação em que todos devam se obrigar conjuntamente para com terceiros, porque é da essência da sociedade que cada sócio (ostensivo e participante) só pessoalmente se pode obrigar, uma vez que a obrigação conjunta implica a exteriorização da sociedade e seu consequente desvirtuamento”³¹(grifou-se).

A jurisprudência dos tribunais superiores se inclina fortemente para a não relativização da regra da execução do objeto social. Cite-se a decisão no âmbito do STJ, da lavra do Relator Ministro César Asfor Rocha. A decisão é de 2001 e constitui paradigma no âmbito do Tribunal. Pertinente revelar igualmente um pequeno trecho do voto do iminente relator para robustecer a argumentação:

COMERCIAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PARA COM TERCEIROS. SOCIO OSTENSIVO. Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com

terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata.

“No mesmo sentido, José Edwaldo Tavares Borba, a dizer, no livro mencionado, que: A conta de participação apresenta uma face externa e outra interna. Externamente, o comerciante atua como se não existisse conta de participação, sendo ele o único que se obriga e que adquire direitos. (...) Os participantes obrigam-se apenas perante o operador, não sendo dado aos credores qualquer direito ou pretensão contra aqueles. (pág. 72). Aliás, não há uma só voz discordante quanto ao fato de que o sócio ostensivo - e somente ele - é que se vincula nas obrigações assumidas junto a terceiros. Assim, entende Amador Paes de Almeida (in "Execução de Bens dos Sócios", Ed. Saraiva, 28ª edição, 2.000) que 'a sociedade em conta de participação é uma sociedade sui generis, com características que a distinguem fundamentalmente das demais espécies de sociedade. Duas ou mais pessoas se assodam para o exercício de atividade econômica, que é exercida em nome de um dos sócios - o sócio ostensivo, que responde perante terceiros pelas obrigações sociais. Na lição de Fran Martins:

'A sociedade, por natureza, é oculta, existindo apenas entre os sócios; perante terceiros, aparece somente o sócio ostensivo ou gerente, que realiza operação ou as operações, em seu próprio nome, assumindo, assim, pessoalmente, a responsabilidade dos compromissos sociais. ' (pág. 45) (REsp nº 168.028-SP, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, DJ de 22/10/2001).

Por fim, no caso em apreço, os sócios participantes não pretendem investir observando os limites normativos traçados para a conta de participação. Ao exteriorizar sua participação, exercendo o objeto social de forma direta, desde a concepção do negócio, estão verdadeiramente prestando serviços e percebendo a remuneração correspondente.

Sobre a alegação da impugnante de que a publicização da sociedade não tem condão de desconstituí-la, como prevê o art. 993 do CC/02, cabe referir-se que não foi esta a razão para a fiscalização desconsiderá-la, como anteriormente demonstrado. Não foi a publicização do contrato de maculou a constituição, mas a transformação do sócio participante em ostensivo. Mostra-se falaciosa a argumentação da impugnante neste tocante.

O que o caput do artigo 993 quer dizer é que, embora de forma livre, o contrato é bastante para garantir as obrigações entre os sócios e a sua inscrição em qualquer registro público, não desnatura a principal característica da SCP: a ausência de personalidade jurídica. Já o parágrafo único, inovação do Código de 2002, na medida em que define o direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, marca a transformação do sócio oculto em sócio participante, retirando a posição de clandestinidade deste último, trazendo-o para uma função de garantidor interno da sociedade. Tal transformação, no entanto, não tem o condão de fazer valer as disposições contratuais em relação a terceiros, que continuam obrigando-se perante o sócio ostensivo somente, isto porque o sócio participante assume uma função *interna corporis* apenas, porém superando a condição de mero investidor.

Para o sócio participante, a regra de não tomar parte na relação com terceiros surge como imperativo. Ao abdicar desta limitação, ao intervir nos negócios com os terceiros, o sócio participante dá aparência de tratar-se de outro tipo societário, no qual seria juridicamente aplicável a sua responsabilização solidária pelas obrigações sociais.

Cita a impugnante que o caput do art. 996³³ do CC determina as regras da sociedade simples na sua liquidação, defendendo o uso da analogia com esta, na interpretação das possibilidades da SCP.

Mais uma vez equivocava-se o contribuinte quanto à interpretação de um comando legal. O que o referido artigo prevê, é a regra da subsidiariedade, ou seja, adotam-se as regras da sociedade simples, subsidiariamente às regras da SCP insertas no CC. Porém, a regra do artigo 996 é clara, a subsidiariedade há de ser compatível. Não podendo ser admitido norma subsidiária que preveja a relação do sócio participante com terceiro.

O mesmo artigo na verdade determina que a liquidação se rege pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

No tocante a norma fiscal assevera o impugnante que a fiscalização teria deixado de observar o art. 110³⁴ do CTN, ao alterar os conceitos de Direito Civil na persecução acusatória.

Não merece guarida a alegação do contribuinte. Não há como concordar com a assertiva de que haveria ilegalidade fundada no artigo 110, onde o Fisco estaria alterando princípios, conceitos e formas do direito privado para alcançar efeitos tributários. A rigor, tal comando se destina a reger os limites da lei tributária.

Na prática em nenhum momento a fiscalização precisou alterar princípios, conceitos e formas para alcançar a tributação das rendas. Ao contrário, foi bastante, como já demonstrado, colocar em evidência, que à luz do regramento civil, o que se constituiu, não foi uma SCP. Manipulou-se o tipo societário, para obter vantagens tributárias de tal forma que o desnaturou. Necessário, portanto, desconsiderá-lo para alcançar fatos jurídicos tributáveis que arditamente foram dissimulados.

Portanto, é o sócio ostensivo pessoalmente responsável perante terceiros, incluído neste rol o Fisco, e não há aqui de se cogitar que houve ofensa ao artigo 110, pois o regime societário da SCP não foi alterado para permitir que se alcance a tributação prevista. Muito antes disto, a responsabilização do sócio ostensivo vai ao encontro do que dispõe o Código Civil ao afirmar que o único que se obriga com terceiros é este.

Outro ponto a se observar que desnuda a simulação é a e a natureza dos aportes, sobretudo em relação ao sócio participante. Refere a fiscalização (TVF, fls 528/529):

Em procedimento de diligência fiscal em face da sócia participante da SCP, a BRC, (dossiê eletrônico·10010. 029482/1118-61), intimada, ela declarou: “Explanação detalhada do serviço — a empresa presta serviços de BPO em *healthcare*, com a utilização de software, para a gestão de planos de saúde, visando a otimização de negócios, prevenção em saúde, gestão operacional e relacionamento assistencial. O serviço operacionaliza a autogestão de saúde da Postal, utilizando sua plataforma tecnológica, com o objetivo de minimizar o risco de fraudes e uso indevido do plano, buscando aprimorar o atendimento aos beneficiários, agilizar as informações, padronizar e integrar processos. O atendimento aos usuários é efetuado em parte de forma direto, através do tele-atendimento próprio, e também pelo tele-atendimento terceirizado, através da empresa Topmed. A parte de gestão dos processos é efetuado pela equipe da BRC, localizada em Barueri. O contrato da SCP é com a Postal Saúde, e sua gestão financeira é efetuada pela sócia ostensiva da SCP, que é a Benner Sistemas S/A. E os serviços são prestados pela BRC, que é a sócia participante. A equipe da BRC é responsável pelo atendimento ao cliente, controle, auditoria e medição dos serviços, que é pago pela Postal à sócia ostensiva.” (grifo do original).

(...)Ademais, como a SCP possui características próprias bem diversificadas das demais sociedades, nota-se que se trata de perfeita sociedade a ser constituída entre pessoas que têm o interesse de investir seu capital e as empresas ou empresários que necessitam deste mesmo capital para perfectibilizar o seu negócio e, em

contrapartida, não querem recorrer às instituições financeiras. No caso, a cláusula art. 5º- O capital da SOCIEDADE é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sendo distribuído entre as sócias, na proporção de 1% (Um Por Cento) para SÓCIA OSTENSIVA e 99% (Noventa e Nove Por Cento) para a SÓCIA PARTICIPANTE, a ser integralizado sob a forma de serviços, de acordo com os pagamentos das faturas emitidas pela SÓCIA OSTENSIVA, contra o CLIENTE POSTAL, na forma e nos prazos como contratualmente estipulados.(grifou-se)

Como referido pela autoridade fiscal, a SCP tem sido solução economicamente viável e conveniente para a exploração de negócios em que é necessário que um sócio aporte recursos de considerável monta, e que outro, tenha a experiência, os atributos e as habilidades técnicas inerentes à atividade ou projeto que se pretenda desenvolver. O primeiro sócio assume o papel de investidor, permanece oculto e recebe o nome de sócio participante. O segundo, chamado de ostensivo, obriga-se perante terceiros e assume o papel de executor do objeto social.

Inegável também citar que a SCP passou por algumas modificações quando passou a ser regida por capítulo específico no novo Código Civil de 2002. Neste sentido cabe indagar-se da real possibilidade de ela assumir caráter indeterminado, e averiguar se as modificações havidas na legislação foram tantas, a ponto de transformarem-na numa solução aceitável do ponto de vista civil e fiscal, já que se modificaram as características que a SCP vinha apresentando até então, de ser mero instrumento de financiamento momentâneo e acidental. Nesse contexto é que se pergunta se poderia haver por parte dos sócios participantes, em lugar de aporte em bens ou direitos, uma contribuição para o fundo social em serviços.

A redação explicitada no artigo 994, caput, do CC³⁵, prevê que a participação do sócio participante constitui patrimônio especial da sociedade, não se confundindo com o do sócio ostensivo, com destinação específica para consecução dos negócios sociais. Poderiam se constituir de qualquer espécie de bens ou direitos, relacionados diretamente ou de utilidade comprovada ao objeto social da empresa. Porém, não há na legislação específica vedação em relação à qualidade do aporte feito na sociedade, como na sociedade limitada, onde há expressa proibição da contribuição em serviços para o fundo social. A previsão do Código para a SCP é silente sobre a matéria.

A doutrina não é unânime sobre o tema. Mas há quem entenda possível, e no caso presente, para responder a pergunta antes explicitada, cabe analisá-la. Esta posição leva em conta a regra conceitual existente no Código a respeito do contrato de sociedade, explicitada no art. 981 combinada com a subsidiariedade presente no art. 996, que determina que as disposições da sociedade simples, desde que compatíveis, se aplicam à conta de participação.

Para Fábio Piovesan Bozza “não está inviabilizada a participação de um sócio apenas com serviços... ciente de que as disposições relativas à sociedade simples se aplicam à SCP, os art. 997, inciso V36, e 1.00637 do Código Civil expressamente admitem a contribuição na forma de serviços” 38.

Também Mauro Lopes Brandão aceita a figura do sócio indústria na SCP, porém refere importante limitante a esta ação. “Afim como sócio de indústria podem figurar tanto sócio ostensivo como sócio ‘oculto’, uma vez que nenhuma das duas possibilidades contradiz a estrutura específica da sociedade ou contraria normas das sociedades em geral. Quanto ao sócio ostensivo, o obrigar-se pessoalmente diante de terceiros, executando as operações sociais, constitui trabalho valioso para a sociedade. Quanto ao sócio ‘oculto’, o seu trabalho pode ser igualmente valioso, e, embora não possa ele obrigar-se pessoalmente para com terceiros, nada impede que preste serviços diretamente ao sócio ostensivo, como

contribuição a conta de participação, participando de lucros ou prejuízos.”³⁹. Note-se o importante limite aqui referido. A ação do sócio participante é sempre *interna corporis*, somente com este caráter terá reconhecido, para este autor, o seu aporte para o fundo social com natureza jurídica de serviços, passível de remuneração como resultado.

A questão central é aplicar-se as normas da sociedade simples de forma efetivamente subsidiária, sem extrapolar o limite dado pela própria norma autorizadora, para não desnaturar os princípios que regem a SCP. Se a ideia central deste tipo societário é manter-se o sócio participante obrigando-se somente com o ostensivo, não pode ele estar à frente de execução de tarefas que encerram o próprio objeto social. A contribuição em serviços embora possível, apresenta aspectos limitantes bem claros. Quando esta contribuição não tenha relação com o objeto social da empresa, que, em última análise, é o que define a relação da sociedade com terceiros, é possível. Mas, em sentido contrário, quando há um liame direto entre este serviço e o objeto social da SCP, corre-se o risco de ferir uma das regras de ouro deste tipo societário, que é o fato do sócio participante manter-se longe das relações negociais com terceiros, sob pena de responder solidariamente com estes.

A presença de um sócio indústria agrega um caráter pessoal à sociedade, na medida em que empresta qualidade e capacitação técnica na execução do serviço, características das sociedades de pessoas, e atenta contra o princípio da não personificação deste tipo de sociedade. Destarte não se vislumbra a possibilidade da existência do sócio indústria, e a prestação de serviço do sócio participante será sempre remunerada como rendimento do trabalho, pois é esta a natureza jurídica da relação estabelecida entre o sócio participante e a SCP. Para esta situação a regra da subsidiariedade prevista no Código Civil não se estabelece.

Neste sentido, nas sociedades em conta de participação que se dediquem a prestação de serviços, tal participação chega às raias da impossibilidade, e resta claro que, mesmo possível, nos estreitos espaços dados pela legislação, jamais se pode considerá-la como aporte ao fundo social, sob pena de desnaturar tipo societário. Há aqui uma incompatibilidade, que resulta no afastamento da subsidiariedade. A regra do artigo 996 é clara, a subsidiariedade há de ser compatível.

Ainda que se pudesse aceitar a prestação de serviços do sócio participante em atividades auxiliares ou de fiscalização de seu investimento, nos estreitos limites acima postos, tais atividades, devem ser remuneradas como serviços e não como lucros distribuídos, sujeitas, portanto, a tributação do imposto sobre a renda.

O CARF em decisão abordou esta possibilidade que restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

IRPF. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS POR PESSOAS FÍSICAS SÓCIAS DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PROPORCIONAIS AOS SERVIÇOS PRESTADOS. NATUREZA JURÍDICA DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS EXCLUSIVAMENTE NA PESSOA FÍSICA DOS MÉDICOS. O trabalho do sócio na sociedade é remunerado como rendimentos tributáveis. O médico, ainda que sócio, ao trabalhar na sociedade e ser remunerado proporcionalmente ao serviço prestado em nome desta auferir rendimentos tributáveis inconfundíveis com os lucros distribuídos pela sociedade aos sócios. Recurso Negado.

(CARF. 2ª Turma Especial. Acórdão nº 2802-002.995. Data da sessão 18.08.2014).

Não se trata, pois, de proibir a prestação de serviços do sócio participante. Entende-se ela possível, por um lado em atividades que não representem a própria essência do objeto social e por outro que tenham duração determinada, como na prospecção de determinado produto ou técnica. O que não se aceita é a posição doutrinária de que se pode conferir natureza de fundo social a essa prestação, muito menos compreender o seu caráter indeterminado, pois, nestas circunstâncias, a prestação de serviços deve ter a contrapartida tratada de acordo com a sua efetiva natureza jurídica, isto é remuneração de serviços prestados.

Agindo assim o contribuinte ao constituir uma SCP, onde os aportes do sócio participante sejam na forma de serviços, serviços estes coincidentes com o objeto social, surgem fatos e elementos que revelam que a referida sociedade se constitui como um simulacro, uma aparência sem realidade. A contribuição de serviços que representam o objeto social é incabível, e quando realizada deve sê-lo por período determinado, não sendo possível assumir o caráter de aporte ao fundo social, permanecendo a sua contraprestação com a natureza jurídica de rendimento sujeito ao imposto sobre a renda, já que não se constitui em lucro ou dividendo.

Nesta toada cabe referir que não merece reparo a conclusão da autoridade fiscal às fls 529/534, ao concluir que a simulação ocorreu em detrimento da atividade de terceirização, registrando as vantagens auferidas por ambos os sócios:

Logo, de todo o exposto, não se trata de SCP! E para efeitos fiscais a conduta será tratada como terceirização. Dessa forma a BRC inflou seu estoque de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL, vez que não considerou como receita a remuneração pelo serviço prestado a Benner. Deixando de recolher PIS e COFINS sobre essa receita. A existência de custos e despesas escriturados na BRC inviabiliza o cálculo do lucro contábil da SCP, feito pela Benner sem considerá-los. Pelo outro lado, como serviço terceirizado, a Benner teria de incluir na sua própria contabilidade os lançamentos efetuados em nome da SCP (receitas, custos e despesas).

(...)

Não há que duvidar de que a referida conduta de criar empresa SCP foi dolosa, com a intenção de iludir o pagamento dos tributos devidos, visto ter sido previamente preparada mediante a celebração de contrato de sociedade em conta de participação, seguida pela apuração de resultados pelo lucro presumido e a escrituração das receitas como se distribuição de lucros fossem, tanto pelo sujeito passivo quanto pela empresa a ele mancomunada, não obstante as nulidades apuradas no curso do procedimento fiscal demonstrarem de forma inequívoca o falso perpetrado entre as partes.(grifou-se)

Outros elementos caracterizaram a simulação e foram assinalados pela autoridade fiscal:

- A constituição da SCP para realização do mesmo objeto social já praticado por sócio que a compõe, revelando a desnecessidade de criação daquela, a não ser pela vantagem fiscal. Veja-se no TVF (fls 529) a respeito de diligência fiscal na BRC, descrito no dossiê eletrônico nº 10010.029482/1118-61:

A BRC ainda acrescentou que tem custos e despesas da SCP em sua contabilidade e que: "Os serviços prestados para os demais clientes da BRC, tem natureza semelhante aos serviços prestados ao cliente da SCP."

- A inexistência no contrato instituidor de aporte de recursos por parte da sócia participante (art. 5º) que pudessem caracterizar investimento de capital;
- A SCP tem endereço no mesmo local da sócia participante (art. 3º), corroborando a afirmação que prestava os serviços tal qual esta e como os mesmos recursos, confirmando a constatação de que existência apenas no papel.

Cabe transcrever Acórdão do CARF (ementa e excertos), que tomamos como fundamentos para a presente decisão, dada a similaridade, envolvendo criação de SCP sem causa jurídica, que sintetiza a simulação perpetrada, que deve ser afastada por ter sido criada unicamente para a obtenção de vantagens fiscais:

Recurso: De Ofício e Voluntário Acórdão nº 1201-002.686 Sessão de 11 de dezembro de 2018

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ - Ano-calendário: 2010,2011, 2012

SIMULAÇÃO. RE-QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. ABATIMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO. Havendo a re-qualificação jurídica dos fatos, e uma vez reconhecida que a tributação deveria recair sobre a pessoa jurídica que efetivamente praticou a operação geradora da receita tributável, deve-se, por decorrência lógica, abater do lançamento os tributos já pagos nas operações desconsideradas.

SCP. ATIVIDADES SIMULADAS. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA. Uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas por Sociedades em Conta de Participações foram simuladas, as receitas a elas imputadas foram corretamente consideradas omitidas pelo contribuinte sujeito ao Lucro Real, por ser este o verdadeiro titular dos rendimentos.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. A simulação afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, §4º, do I TN, ensejando a aplicação do artigo 173, inciso I, conforme prescrevem a Súmula CARF nº 72 e precedente vinculante do STJ (Resp nº973.733/SC). (...)Na simulação relativa, por sua vez, as partes celebram um negócio para encobrir outro. Declaram que ocorreu uma coisa (doação, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimuladas (como uma compra e venda).

(...)Trazendo essas considerações para o caso concreto, o que se discute é justamente se as atividades alocadas às SCP foram simuladas ou não. Para tanto, é necessário aferir se tais sociedades cumpriram sua função prática, ou seja, sua causa jurídica ou, alternativamente, se foram interpostas como uma maneira de transferir receitas próprias da Recorrente e, com isso, pagar menos tributos.

(...)O que se percebe diante desses fatos, na verdade, não é um preconceito quanto ao desmembramento de atividades meio da Recorrente, mas sim uma alocação indevida de receitas próprias da Recorrente a partir de uso de uma estrutura simulada.

(...)

As referidas SCP, ainda que possam ter sido corretamente constituídas, nunca respeitaram a sua função típica, tendo sido utilizadas apenas como meio de reduzir a carga tributária incidente sobre a Recorrente, esta sim quem sempre praticou todas as atividades relatadas. A análise em conjunto de todos esses indícios demonstra a artificialidade, ou melhor, a simulação do desempenho de atividades pelas SCP, as

quais apenas "figuraram no papel". Correta, portanto, a infração de omissão de receita imputada à Recorrente, por ser ela o efetivo titular dos rendimentos.

Pelo exposto, o quadro fático comprovado remete a uma simulação de caráter doloso, sendo cabível o afastamento da SCP e a tributação das receitas omitidas em ambos sócios envolvidos.

3.2. DOS JUROS MORATÓRIOS IRREGULARMENTE UTILIZADOS A impugnante sustenta que os juros de mora exigidos desde 31/10/2013 até 03/2019 (data da ciência dos autos), são injustificados porque a autuada não estava em mora, já que sequer existiam os lançamentos antes da ciência.

Assevera que com base no art. 14140 do CTN, a exigência tributária só passou a existir a partir da intimação e o §3º do art. 61 da Lei 9.430, de 1996, só permitiria o emprego de juros de mora, a partir do primeiro dia útil do mês subsequente ao do vencimento do lançamento tributário. Nesse diapasão a impugnação suspende a exigibilidade tributária, descabendo o vencimento antecipado do débito.

Sustenta ainda ser vedada a equiparação de juros à correção monetária na forma dos incisos do parágrafo único do art.1º e §§ do art. 7º da Lei 10.192, de 200241.

Não merece guarida a argumentação do contribuinte Na verdade, o que se está a exigir nos autos são os tributos que à época, isto é, desde 31/10/2013, eram devidos segundo apurou a fiscalização. O §3º do art. 61 da Lei 9.430/9642 determina que incidem juros de mora "não pagos nos prazos previstos na legislação específica", ou seja, a partir da data do vencimento daquele débito à época.

Assim fato de o lançamento ter sido efetuado a posteriori, quando da detecção da infração, não ilide os juros moratórios, mesmo durante o período em que a exigibilidade estava suspensa. A única exceção, de que não se trata o caso presente, é quando há o prévio depósito do valor integral do crédito tributário, que impede sua fluência desde a data de sua efetivação até a sua conversão em renda.

A propósito sobre o tema há Súmula do CARF, de caráter vinculante:

Súmula CARF nº 5.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Mantém-se, porque corretamente aplicados, os juros presentes no auto de infração.

3.3. DA INDEVIDA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA PUNITIVA A impugnante postula a exclusão da cobrança das multas isoladas de 50% concomitantes com a multa de ofício, a teor da Súmula 105 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁴³.

Em recente decisão a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e a rigor reproduzindo entendimento de outras turmas do CARF, afastou a impossibilidade de lançar multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, restringindo a proibição apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

Isto porque a redação dada ao art 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei 11.489/07, assim o permite:

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

- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

O acórdão citado restou vazado nos seguintes termos:

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO APLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício se aplica sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (grifou-se)

No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entende-se ser jurídica e obrigatória, a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

3.4. DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO

Quanto à qualificação da multa de ofício, a impugnante requer seu afastamento, eis que não tipificado, nem descrito e qualificado qualquer ato de fraude ou conluio praticado entre a impugnante e sua sócia. Do mesmo modo entende inexistir conduta que justificasse o seu agravamento.

A razão da cominação mais gravosa para a conduta dos sujeitos passivos é o evidente intuito de fraudar, de iludir a ocorrência do fato gerador. A constituição de sociedade em conta de participação, que se observa, ocorre apenas no papel por duas pessoas jurídicas revela inequivocamente a existência de conluio.

A fiscalização assim se manifesta sobre a qualificação:

Os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, aos quais se refere o dispositivo legal acima mencionado são os de sonegação, fraude e conluio, respectivamente. No caso presente a qualificadora é aplicada em virtude da prática de fraude mediante conluio entre o sujeito passivo e a sociedade empresária BRC, condutas estas conceituadas nos artigos 72 e 73 da citada lei...

A fraude que se atribui ao sujeito passivo foi praticada mediante conluio com a sociedade empresária BRC. Mediante a constituição de sociedade em conta de participação – SCP, o sujeito passivo buscou dissimular a ocorrência do fato gerador, de forma a transparecer que receitas de sua atividade fossem de SCP com o intuito de reduzir tributos através da apuração pela sistemática do lucro presumido, vez que apura seu próprio lucro na sistemática do lucro real, furtando-se assim ao pagamento da totalidade dos tributos devidos.

(...)Não há que duvidar de que a referida conduta de criar empresa SCP foi dolosa, com a intenção de iludir o pagamento dos tributos devidos, visto ter sido previamente preparada mediante a celebração de contrato de sociedade em conta de participação, seguida pela apuração de resultados pelo lucro presumido e a escrituração das receitas como se distribuição de lucros fossem, tanto pelo sujeito passivo quanto pela empresa a ele mancomunada, não obstante as nulidades apuradas no curso do procedimento fiscal demonstrarem de forma inequívoca o falso perpetrado entre as partes.

Não assiste razão à impugnante ao requerer o afastamento da qualificação da multa.

A qualificadora utilizada pela fiscalização em virtude da prática de “fraude mediante conluio” restou provada nos autos.

A prática do ato ilícito (aspecto objetivo) se consubstancia na própria constituição da SCP, como demonstrado no item 3.1 - Da Ilegalidade dos Atos Cíveis e Fiscais Realizados. Foram de tal ordem as ilegalidades que atentaram contra a ordem civil e fiscal, que puseram a nu a simulação perpetrada. Ao fim e ao cabo SCP não se constituiu, mas em realidade originou-se uma sociedade imperfeita para encobrir a terceirização e a escrituração das receitas.

A vontade de praticar o ilícito e lesar o fisco (aspecto subjetivo) também se faz presente. Fica caracterizada na medida em que restou provada a desnecessária criação da SCP para o cumprimento do contrato com o Cliente Postal. Já havia previsão nos contratos sociais de ambos os sócios das atividades que passaram a ser exercidas pela SCP.

Portanto, no TVF, restou devidamente caracterizada a efetiva conduta praticada, bem como, o evidente intuito, ambos caracterizados pela fraude, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%. Assim como a qualificação restou devidamente fundamentada na lei, conforme explicitado na manifestação da fiscalização antes colacionada.

Presentes os elementos suficientes para aplicação da multa qualificada, sobre a matéria destaca-se:

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da

Lei9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (Acórdão 9101002.189. Sessão de 21 de janeiro de 2016)

Pelo exposto, subsiste a multa aplicada, considerando-se aplicável a sua qualificadora.

(...)

4. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - DA INDEVIDA INCLUSÃO DE TERCEIROS SOLIDÁRIOS

(...)

4.2. Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda

A contribuinte foi responsabilizada com base no art. 124, inciso I do CTN45 (fls. 342):

Nome Empresarial BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA

Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

A constituição de sociedade em conta de participação, SCP, entre a Benner Sistemas e a BRC CONSULTORIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA., CNPJ 17.357.214/0001-12, unicamente para reduzir tributos, sem obedecer os requisitos do Código Civil, configura, em tese, a responsabilidade de fato entre as empresas por sua atuação em conluio, nos créditos tributários constituídos de ofício em consequência dessa conduta, conforme preconiza o art. 124, I, do CTN. Como a BRC CONSULTORIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA., CNPJ 17.357.214/0001-12 foi extinta por incorporação pela BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA., CNPJ 06.292.009/0001-08, esta passa a ser a sucessora para todos os efeitos, inclusive por fazer parte do mesmo grupo econômico, tendo ambas como responsável e sendo geridas, inclusive, por SEVERINO BENNER, CPF 418.097.269-72.

Em sua defesa a impugnante aponta que “sua eventual responsabilização dependeria da plena comprovação de que há interesse jurídico entre as partes e não mero interesse financeiro, como se vê na espécie, eis tratar-se de uma mera sociedade para consecução de um serviço”.

Acosta decisões do CARF que definem como interesse comum, a que se refere o artigo 124, inciso I do CTN, o interesse jurídico, jamais o interesse econômico. Não havendo elemento probatório nos autos a demonstrar o interesse comum jurídico.

O Parecer Normativo nº 04 de 10 de dezembro 2018, editado pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT), tratou da responsabilização solidária decorrente de interesse comum da pessoa jurídica responsabilizada. Importante destacar alguns trechos:

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado. (Grifou-se)12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut: O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não confisco. (Grifou-se)

(...)

13. ... o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. (grifou-se)

(...)

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

7.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

(...)

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado

contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

(...)

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). (Grifou-se).

A responsabilização procedida no presente lançamento, com base no art. 124, I do CTN, ocorreu porque a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda participou das ações conjuntamente com a autuada (Benner Sistemas) que deram azo à infração.

Basta analisar-se o teor do Contrato de Constituição da SCP, para concluir-se que os ilícitos previstos e cometidos na esfera civil e fiscal (item 3.1 deste voto), tinham o condão de manipular o fato jurídico tributário. O escolha do tipo societário SCP no planejamento tributário, traz em si a característica de reunião e cooperação para o benefício comum.

As relações existentes entre as empresas e entre elas e seu sócio administrador, antes e depois da constituição da SCP, possibilitaram as ações coordenadas para esconder o fato jurídico da terceirização. Registre-se, neste sentido que a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, incorporou a BRC, cujo administrador era Severino Benner, que por sua vez também é sócio administrador da autuada Benner Sistemas.

Neste sentido verifica-se que o procedimento fiscal descreveu circunstâncias que não se limitam ao mero interesse econômico no resultado, mas evidenciaram a participação conjunta dos sócios na concepção e manutenção do modelo adotado. Cabível, portanto, a inclusão do interessado no pólo passivo em questão com base no fundamento legal, interesse comum.

5. Conclusão Os valores de IRPJ e CSLL lançados no presente auto de infração foram mantidos na íntegra.

Houve redução das exigências de multas isoladas de IRPJ e CSLL não recolhidas, referente ao período de apuração de outubro 2013, atingido pela decadência:

(...)

Por todo o exposto, voto por não conhecer da impugnação quanto ao sujeito passivo Benner Sistemas S/A e quanto ao responsável solidário Severino Benner, por não acolher as preliminares de nulidade dos autos, julgar a impugnação PROCEDENTE EM PARTE para reconhecer a decadência dos lançamentos relativos às multas isoladas sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas de 10/2013, que ficam reduzidas a R\$ 7.875.060,85 e R\$ 3.194.175,37, respectivamente; e considerar PROCEDENTE a responsabilidade solidária de Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, CNPJ 06.292.009/0001-08.

É o meu voto.

Orlando Jorge Belmonte Wender – Relator (assinado digitalmente)

Pelo exposto, voto em não conhecer dos recursos voluntários apresentados por BENNER SISTEMAS S/A e SEVERINO BENNER; em dar parcial provimento ao recurso voluntário de BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE S/A, para afastar o agravamento da multa de ofício e reduzir o patamar da qualificação da multa, de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei posterior mais benéfica; e em manter a exigência de multas isoladas por inadimplemento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL concomitantemente com a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa