



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720635/2013-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.503 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS SA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

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

Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal revela-se clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação - SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCP's, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta.

Não se trata, no caso, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito.

É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls 3.287 e ss), em face do Acórdão n.º 1201-002.320, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, (fls. 3.267 e ss.), por meio do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário, afastando a qualificação da multa de ofício.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do lançamento, quando formalizado com a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, inexistindo as hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/1972.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

Os valores das comissões pela intermediação de financiamentos devidas por instituições financeiras, decorrentes de veículos comercializados pela pessoa jurídica, integram a receita tributável dessa mesma pessoa jurídica.

OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DECORRÊNCIA

O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

MULTA QUALIFICADA

A omissão de receita, isoladamente, não proporciona a imposição da multa de ofício qualificada, exigindo a demonstração do evidente intuito de fraude.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tais providências se revelam prescindíveis para instrução e julgamento do processo. (Destacou-se).

Encaminhado o processo à PGFN em 15/10/2018 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.286), foi interposto o Recurso Especial em 01/11/2018, alegando divergência jurisprudencial contra a **desqualificação da multa de ofício** pelo colegiado *a quo*, apontando como **paradigma o Acórdão n.º 1401-002.085**.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 2ª Câmara conforme Despacho de Admissibilidade (fls. 3304/3308). Por bem descrever a divergência suscitada e os fatos do relacionados à matéria em discussão, transcrevo seus fundamentos, *verbis*:

A Recorrente manejou o seu recurso, nos seguintes termos:

Apesar do correto entendimento no sentido de reconhecer a artificialidade das operações, o acórdão recorrido decidiu afastar a qualificação da multa, nos seguintes termos:

(...) A estrutura societária da Recorrente para o exercício das atividades de correspondente financeiro, isoladamente, não é suficiente para a imposição da multa qualificada, semelhante ao decidido no precedente desta Colenda Ia Turma Ordinária (acórdão n.º 1201001.825).

A Sociedade em Conta de Participação (SCP) é um modelo admitido pela legislação nacional, equiparado à pessoa jurídica para fins tributários. Outrossim, não há impedimento para efetiva cessão ou substabelecimento do serviço de correspondente financeiro para outra sociedade do mesmo grupo empresarial, conforme especificado na Resolução Bacen n.º 3.954/2011, que institui requisitos essenciais ao negócio jurídico, dentre os quais, a anuência da instituição financeira (contratante)."

Data máxima vênua, apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

Nesse sentido, analisando caso concreto similar de criação de sociedades em conta de participação para reduzir a tributação, a colenda Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CAREF, no âmbito do Acórdão n.º 1401-002.085, decidiu diversamente, mantendo a qualificação da multa de ofício.

Por oportuno, transcreve-se a integralidade da ementa do acórdão apontado como primeiro paradigma:

(...)

Observe-se que a operação engendrada na hipótese do acórdão paradigma, guardando algumas peculiaridades, em tudo se amolda à situação posta nos autos sob análise. Com efeito, pode-se afirmar que, em ambos os casos, as seguintes circunstâncias estão presentes nas operações perpetradas pelos contribuintes atuados:

- as atuadas exploram o comércio de veículos na condição de concessionárias;
- ambas constituíram diversas sociedades em conta de participação para reduzir a carga tributária;
- em ambos os casos restou provada a artificialidade das operações.

A similitude das operações analisadas no acórdão recorrido e no acórdão paradigma é mais do que patente. Apesar disso, o acórdão ora recorrido entendeu por desqualificar a multa de ofício aplicada, enquanto que o acórdão apontado como paradigma entendeu que a situação deve ser enquadrada como fraudulenta, mantendo a multa em seu patamar de 150%.

Segue trecho do acórdão ora paradigma que determina a aplicação da multa na sua forma qualificada:

" Portanto, segundo a Autoridade Fiscal, ao criar quatorze SCP que não existiam de fato, a contribuinte agiu com "o intuito claro de reduzir de forma fraudulenta e simulada os valores devidos de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS/Pasep". Dessa forma, ainda segundo a Autoridade

Fiscal, a Autuada e os sócios ocultos "dolosamente engendraram e praticaram um negócio jurídico aparente, desejando na verdade fraudar o Fisco". Com a prática de tal conduta, a Contribuinte "impediu o conhecimento da Receita Federal das reais condições em que ocorreram os fatos geradores e de seus aspectos pessoais, tentando transferir para terceiros (as SCPs) a condição de contribuintes".

Na verdade, restou demonstrado o caráter abusivo do planejamento tributário executado pela Contribuinte.

*De fato, no presente caso, há que se referendar a imposição da multa qualificada. **Considerando que as SCP não têm existência concreta, e que foram criadas apenas com a finalidade de para elas transferir a condição de contribuinte que nunca deixou de recair sobre a Impugnante, sua conduta se enquadrou perfeitamente no inciso II do inciso 71 da Lei nº 4.502, de 1964.***

*Ademais, também é possível enquadrar a conduta da Contribuinte no art. 72 da mesma Lei, afinal, por fraude deve-se entender não apenas o resultado de falsificações materiais (como a adulteração de documentos, etc.), como parece ser o entendimento da Impugnante. Na medida que a simulação levada a efeito pela Contribuinte foi praticada maliciosamente, com o objetivo de enganar o Fisco federal, resta evidente a natureza fraudulenta de sua conduta, **afastando qualquer possibilidade de se tratar de um comportamento fundamentado em mera interpretação equivocada de norma jurídica.***

Assim definida tal limitação, cumpre referendar o feito fiscal no que se relaciona à imposição da multa de ofício fixada em 150%. (Destacou-se).

Contrariamente ao decidido no acórdão recorrido, que afastou a qualificação da multa, o acórdão paradigma, em situação semelhante, como demonstrado acima, manteve a incidência da multa qualificada.

O caso dos autos, como visto, em tudo se enlva ao paradigma suscitado, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal, merecendo reforma o r. acórdão recorrido, conforme se demonstrará a seguir.

Segue trecho do acórdão recorrido que desqualificou a multa de ofício, após manter a tributação da artificialidade das operações apontadas pelo TVF:

Este Egrégio Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou sua jurisprudência, considerando que a simples apuração da omissão de receita não viabiliza a qualificação da multa de ofício, **quando não evidente o intuito de fraude**, necessitando da comprovação das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, como se extrai das Súmulas nºs 14 e 25:

(...)

A estrutura societária da Recorrente para o exercício das atividades de correspondente financeiro, isoladamente, não é suficiente para a imposição da multa qualificada, semelhante ao decidido no precedente desta Colenda 1ª Turma Ordinária (acórdão nº1201001.825).

A Sociedade em Conta de Participação (SCP) é um modelo admitido pela legislação nacional, equiparado à pessoa jurídica para fins tributários.

Outrossim, não há impedimento para efetiva cessão ou subestabelecimento do serviço de correspondente financeiro para outra sociedade do mesmo grupo

empresarial, conforme especificado na Resolução Bacen nº 3.954/2011, que institui requisitos essenciais ao negócio jurídico, dentre os quais, a anuência da instituição financeira (contratante).

Da situação fática assemelhada

A situação fática é assemelhada, dado que em ambos os julgados a atividade explorada era o comércio de veículos na condição de concessionárias em que foram engendrados planejamentos tributários através da constituição de diversas sociedades de conta de participação (SCP) a fim de reduzir a carga tributária, sendo apontado nas respectivas autuações a artificialidade das operações com o intuito apenas de redução da carga tributária.

Da divergência demonstrada

Dessa forma, diante de operações analisadas em cenários equivalentes enquanto o acórdão recorrido concluiu que apesar da artificialidade das operações levarem à omissão de receita o formalismo adotado, utilizando-se das SCPs, não conduziria ao dolo ou evidente intuito de fraude a que se refere os artigos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Por outras palavras, para qualificação da penalidade, demandaria a demonstração do dolo específico hábil a caracterizar a fraude.

De outra banda, no paradigma não há abordagem específica neste sentido da demonstração do dolo, firmando-se suficiente para a qualificação da penalidade a ocorrência da simulação, restada caracterizada pela demonstração da artificialidade das operações. Por outras palavras, diferente do recorrido, não se estaria diante de um mero erro de proibição, pois o dolo ou a fraude seria ínsito à demonstração da artificialidade das operações, o que nas palavras do paradigma afastaria "qualquer possibilidade de se tratar de um comportamento fundamentado em mera interpretação equivocada de norma jurídica."

Portanto, está caracterizada a divergência jurisprudencial para esta matéria.

Diante do exposto, OPINO por DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria ligada à desqualificação da multa de ofício.

[...]

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

[...]

No mérito, a recorrente defende que deve ser restabelecida a “*qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos*”.

A contribuinte foi cientificada do recurso especial e de sua admissibilidade em 28/01/2019 (fls. 3312) e não apresentou contrarrazões, sendo o processo devolvido ao CARF para o julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte não ofereceu contrarrazões ao recurso e, portanto, não questionou seu conhecimento.

Observo que este colegiado apreciou, em 08 de setembro de 2021, divergência jurisprudencial muito semelhante à presente no processo nº 15586.720754/2013-46, que também tratava de recurso especial da Fazenda Nacional, tendo sido apresentado como paradigma o mesmo acórdão indicado neste recurso (1401-002.085).

Na oportunidade foi proferido o Acórdão nº 9101-005.762¹, mediante o qual este colegiado, por unanimidade de votos, conheceu daquele recurso.

Ante ao exposto, adoto os fundamentos do despacho de admissibilidade como razões de decidir, nos termos do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, e voto por conhecer do recurso especial.

Mérito

A questão controvertida no recurso refere-se à aplicação da multa qualificada em lançamento no qual a fiscalização considerou como simulada a existência de 13 Sociedades em Conta de Participação – SCP, tendo como sócio ostensivo a própria fiscalizada e como participante ou oculto um de seus sócios.

Aponta a autoridade fiscal foram criadas com o propósito de direcionar parte do faturamento da empresa (matriz e filiais), relacionadas a comissão para intermediação de financiamentos nas vendas de veículos para as SCP's como se tais atividades fossem desempenhadas por estas o que, na prática, demonstrou que não ocorria.

Transcrevo alguns excertos do Termo de Verificação Fiscal para melhor compreensão do contexto fático e da acusação fiscal, *verbis*:

[...]

O contribuinte foi selecionado pelo EPMAC (Equipe Regional de Prognóstico de Grandes Contribuintes) **em função de indícios de planejamento tributário abusivo,**

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

criando Sociedades de Conta de Participação (SCP), com o fim de apurar tributos sob a forma de apuração de Lucro Presumido, mais benéfico ao contribuinte.

O contribuinte, tributado pelo Lucro Real, concessionária de veículos, criou as SCP para tributar as receitas decorrentes de comissões pela intermediação de financiamento de venda de veículos.

[...]

No decorrer da fiscalização foi detectada a existência de 3 tipos de SCP ligadas a cada um dos estabelecimentos da empresa RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA (matriz e filiais), por eles assim denominada: SCP DE MEDIAÇÃO E INTERMEDIAÇÃO DE VENDAS DIRETAS VDI, SCP DE INTERMEDIAÇÃO DE VENDAS DE CAPTAÇÃO DE FINANCIAMENTOS DE CLIENTES e SCP DE MEDIAÇÃO E INTERMEDIAÇÃO DE VENDAS A FROTISTAS.

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 RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA** e como **Sócio Oculto JOSÉ BRAZ NETO**, pessoa física, CPF n.º 032.043.266-16, **sócio diretor de empresas do grupo, inclusive da COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA S/A**, CNPJ 30.570.022/0001-58.

O Fundo Social dessas sociedades é de R\$1.000,00 (um mil reais), sendo 99% pertencentes à RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA e 1% pertencente ao Sócio Oculto.

As sociedades foram constituídas por tempo indeterminado, conforme sua Cláusula Quinta e têm suas sedes no próprio estabelecimento da RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA.

[...]

A essas SCP são atribuídas todas as receitas decorrentes da comissão pelo financiamento na venda de veículos, as comissões por vendas diretas a frotistas e por vendas diretas pela internet.

[...]

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, peças e acessórios, lubrificantes, prestação de serviços de assistência técnica, consertos, reparos e afins.

Em primeiro plano, a empresa atua na venda de veículos novos em consignação da montadora VW (operação em conta alheia). Também atua na venda de veículos novos em conta própria, isto é, pela aquisição e revenda de veículos novos no mercado.

No mercado de seminovos, a empresa atua no mercado de varejo na compra e venda de veículos usados. Majoritariamente, os veículos usados revendidos são veículos dados como entrada, por um determinado valor, na compra de um veículo novo pelo consumidor. Na grande maioria das vezes, o pagamento da compra de um veículo é realizado através de um financiamento, que pode ser total ou parcial, por um Agente Financeiro componente do Sistema Financeiro (normalmente grandes bancos comerciais).

As vendas ocorrem nos estabelecimentos comerciais das empresas da RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA, e são realizadas por todo 'staff de funcionários (vendedores, atendentes, recepcionistas, etc.) alocados nas referidas empresas, uma vez

que a sociedade em conta de participação não possui número identificador no cadastro nacional de pessoas jurídicas - CNPJ.

Na maior parte das vendas, o pagamento do veículo adquirido pelo consumidor é realizado por um financiamento, executado por uma Instituição Financeira. Esta instituição pode financiar o todo ou uma parte do valor do veículo adquirido. Este financiamento é consequência direta da comercialização do veículo, isto é, ele está diretamente relacionado com a venda do veículo ao consumidor final.

Nas operações de financiamento ocorridas nos estabelecimentos da RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA, 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). Trata-se de uma remuneração oferecida pelas empresas financeiras em troca do serviço de intermediação dos contratos de venda financiada e, portanto, está diretamente vinculada, agregada e condicionada à existência da ocorrência do fato gerador da venda de um determinado bem, que no caso em tela refere-se a um veículo automotor pela concessionária de automóvel.

Esta remuneração oferecida pelas instituições financeiras são balizadas da seguinte forma:

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA;

Existe total vinculação, inter-relação, dependência mútua entre a venda do veículo e o financiamento, o que ocorre, porém no caso em tela é que **o valor da comissão por intermediação é destacado da operação e apropriado separadamente como receita de intermediação de negócios das SCP.**

Para que exista esta remuneração, é necessário que exista o bem a ser financiado, de onde conclui-se que a venda financiada está diretamente vinculada, agregada e condicionada à existência prévia do fato gerador da venda do veículo pelas concessionárias. Dada a vinculação do bem e a necessidade do financiamento, a remuneração pela intermediação não pode ser tratada tributariamente por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação).

Não há, portanto, a possibilidade de se dissociar uma coisa da outra, uma vez que todo o operacional do processo que faz nascer o contrato de financiamento, ocorre quase que concomitantemente à realização da venda do veículo, sendo este um meio de viabilização do negócio, visando a complementar os recursos dos clientes da concessionária. As receitas de intermediação de contratos de financiamento, ocorrem a partir da concomitância da venda de um objeto: o veículo.

[...]

No caso da fiscalizada, **temos** o que podemos chamar de uma **desconfiguração do conceito jurídico de sociedade em conta de participação**. Para o mundo externo quem se obriga é a RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA, na condição de sócia ostensiva detentora da marca, das instalações, do estoque, dos vendedores e as SCP, que deveriam fomentar ou viabilizar algum novo incremento ou investimento na atividade dos sócios ostensivos, assume no caso em tela a função de "intermediadora de financiamentos e vendas diretas". Pode-se afirmar que esta função, totalmente acessória e subsidiária a de vendas, seria satisfatoriamente desempenhada por um departamento da empresa e que **não há fundamentação econômica na constituição de uma outra sociedade para dela se ocupar**.

[...]

Dada a falta de personalidade jurídica das SCP, está criada a total confusão entre as duas sociedades em termos de visibilidade dos atos de uma e de outra. Em que pese a contabilidade da RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS 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 RECREIO e quem se obriga junto às instituições financeiras é a própria na condição de sócia ostensiva. Como pode então todo o resultado pela intermediação de negócios ser destinado às SCP?

Ao se dirigir a uma concessionária da RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS LTDA o cliente que adquire um veículo a prazo, o faz numa operação casada (compra = entrada + financiamento) nas instalações e com vendedores da RECREIO e certamente nem toma conhecimento da existência de uma outra sociedade ali existente, uma vez que os negócios que são praticados pela SCP externamente são assumidos pela pessoa jurídica do sócio ostensivo. É este quem aparece para o mercado, pois é em seu nome que as transações são realizadas.

[...]

No caso em questão, 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 ao GRUPO RECREIO. 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).

Por todo o exposto, resta evidente que **estamos diante de um caso de planejamento tributário, no qual sociedades destituídas de personalidade jurídica foram criadas apenas no intuito de economizar tributos, uma vez que o seu único e exclusivo propósito é a economia de tributos à custa da utilização de 13 (treze) pessoas jurídicas existentes no papel.** Enfatize-se que foram todas elas constituídas na mesma data e pelos mesmos, sócios e mesmo valor de capital social.

[...] (g.n.)

No tocante à qualificação da multa a autoridade fiscal assim fundamentou sua imposição no TVF:

6. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A fiscalizada ao participar da operação descrita nos tópicos anteriores, **tinha clara a intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária.** Este 'planejamento tributário' tal como concebido, em princípio, busca tributação mais benéfica (Lucro Presumido) em sociedades em conta de participação, em detrimento da real tributação (Lucro Real) das receitas auferidas pela empresa. (g.n.)

Da forma como foi arquitetado, este "planejamento tributário" busca máximo lucro em detrimento da legalidade do ato. Isto porque **parte da receita da empresa é transferida (de forma abusiva, é importante salientar) para sociedades em conta de participação, onde se tem uma tributação bem mais favorecida.** As SCPs funcionam, desta forma, como instrumentos de transferência de renda, de sua atividade mercantil. Ressalte-se que essas sociedades não desempenham qualquer outra função na estrutura da empresa. (g.n.)

Portanto, através do esquema desenhado, que **transfere abusivamente receita de uma empresa para outra, existente apenas formalmente, faz-se com que esta parcela substancial da receita seja tributada de forma bem mais favorecida**. Esta ação tem como pano de fundo a obtenção da redução do ônus tributário e também, o que é de suma importância, aumento substancial, e em princípio injusta, da vantagem competitiva neste mercado, onde a competição comercial é muito acirrada.

Com esta estratégia contábil/tributária, a empresa concessionária do Grupo RECREIO que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação minimiza as suas receitas de tal modo a gerar lucros fiscais reduzidos. De modo inverso, as SCPs, que não possuem custos e despesas de vulto, e dispõem de condições bem mais vantajosas de opção tributária, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação bem mais favorecida. Com esta simulação dos fatos, o contribuinte buscou esquivar-se, de forma ardilosa, ao real encargo tributário. (g.n.)

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

Quanto à qualificação das multas de ofício, a Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 11.488/2007, que dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, estabelece:

"Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis". (Grifou-se).

Os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, definem sonegação e fraude fiscal:

"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: (Grifou-se).

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

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

Nas três situações previstas na Lei nº 4.502/64 há que ser caracterizado o dolo. O conceito de dolo, por sua vez, encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, **crime doloso é aquele em**

que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Isto significa que o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Examinando os procedimentos adotados pela contribuinte, constatamos, em tese, a existência de dolo. Isto porque, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e alíquotas de PIS e COFINS, a fiscalizada utilizou-se planejamento tributário abusivo, a partir de criações de SCPs apurando parte de seu faturamento pelo Lucro Presumido.

Considerando a presença do intuito doloso do contribuinte em se eximir do recolhimento tributário cabível, aplicamos a qualificação da multa em 150%, como previstos no art. 957, inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, e no art. 44, § 1o, da Lei nº 9.430/96, incidente sobre o IRPJ e a CSLL.

[...]

Nas três situações previstas na Lei nº 4.502/64 há que ser caracterizado o dolo. O conceito de dolo, por sua vez, encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Isto significa que o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Examinando os procedimentos adotados pela contribuinte, constatamos, em tese, a existência de dolo. Isto porque, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e alíquotas de PIS e COFINS, a fiscalizada utilizou-se planejamento tributário abusivo, a partir de criações de SCPs apurando parte de seu faturamento pelo Lucro Presumido.

Considerando a presença do intuito doloso do contribuinte em se eximir do recolhimento tributário cabível, aplicamos a qualificação da multa em 150%, como previstos no art. 957, inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, e no art. 44, § 1o, da Lei nº 9.430/96, incidente sobre o IRPJ e a CSLL.

[...]

Pois bem.

Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal, a meu ver, revela-se, clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação – SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCP's, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta.

Não se trata, portanto, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito.

É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício.

No julgamento levado a efeito por este colegiado no Processo nº 15586.720754/2013-46 em que se proferiu o Acórdão nº 9101-005.762, em 08/09/2021, já mencionado, analisando caso de todo semelhante ao presente, a maioria do colegiado entendeu por dar provimento ao recurso especial fazendário², nos termos do brilhante e substancioso voto divergente do ex-conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, do qual se colhe, *verbis*:

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relatora, Livia De Carli Germano, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento prevalente em sessão julgamento, relativo à qualificação da multa de ofício, justificando a procedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Primeiramente, esclarece-se que diante de circunstâncias semelhantes, enfrentando estrutura empresarial considerada ilegítima e ilícita, criada para permitir a mitigação indevida da carga tributária, naturalmente incidente sobre as operações efetivamente praticadas, foi mantida por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF a exasperação da multa de ofício, por unanimidade de votos, conforme estampado no v. Acórdão nº 9101-005.404, proferido em sessão de 05 de abril de 2021, de relatoria deste Conselheiro:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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

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

Pois bem, observa-se do excelente voto da I. Relatora que arrimou-se, principalmente, no fato de que a acusação que teria fundamentado e justificado a duplicação da sanção fiscal trataria de simulação, de modo que, em suas próprias palavras, *no âmbito tributário, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, e não o passo além, que é a exasperação da multa de ofício.*

Prestando todas as merecidas homenagens, entende-se, que, na medida que o TVF emprega diversos termos, de maneira livre, nada rígida do ponto de vista técnico (menciona expressamente os termos *simulação dos fatos, fraude, sonegação, dissimular, e planejamento tributário abusivo* – vide 1.305 a 1.321) para referir-se à mesma conduta da Contribuinte, na criação de diversas Sociedades em Conta de Participação – SCP, para obter resultado tributário mais benéfico, não pode se prender à suposta existência de uma acusação exclusiva, direcionada, sólida e consciente de perpetração, exclusiva, do instituto jurídico da simulação.

² Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Acordaram os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Mais do isso: especificamente quando da fundamentação da multa de ofício qualificada (que é aquilo que importa no presente julgamento), a Autoridade Fiscal nada versa sobre simulação, apontando para a ocorrência de *evasão, sonegação, fraude e dolo*:

[...]

Como se observa, o tema inicia-se com a observação dos limites da *legalidade* no *Planejamento Tributário* e as correspondentes fronteiras entre a *elisão* (lícita, induzida e esperada dos contribuintes) e a *evasão* (ilícita e objeto de sanções mais severas do que aquelas dirigidas ao simples inadimplemento fiscal).

Este Conselheiro já teve a oportunidade de, em julgamentos pretéritos, explorar e se manifestar sobre essa temática, tão cara e polêmica no âmbito do Direito Tributário³.

Ora, se é certo que *a César o que é de César*, nem sempre é tão certo o que e quanto é de César.

Isso pois, todo tributo devido pelos contribuintes ao Estado decorre de obrigação prevista em Lei - que no Brasil, parte da delimitação e do delineamento de competências dos Entes federativos na Constituição da República, sendo regulamentado seu exercício por normas gerais de Direito Tributário previstas em Lei Complementar, devidamente instituída nas Leis Ordinárias de suas esferas e regulamentada por infindáveis normativos, de mais baixa hierarquia kelseniana.

E todas as normas, inseridas nessa complexa estrutura legislativa, referentes aos deveres tributários, são passíveis (e dependem, para sua aplicação e observância) de interpretação, permitindo as mais diversas modalidades hermenêuticas sobre seus elementos e efeitos.

Soma-se, ainda, que toda a dinâmica jurídica obrigacional entre contribuinte e Fisco ocorre dentro de um cenário de eterna tensão na determinação daquilo que pertence ao privado e daquilo que deve ser destinado ao público, erigido pelas forças de pretensões manifestamente antagônicas, revelando-se uma verdadeira trincheira onde se peleja pelo alcance das normas postas e do poder de tributar – e, precisamente, aqui que se embarrica a figura do *Planejamento Tributário*.

Sem pretensões de qualquer excelência e esgotamento acadêmico, pode-se definir tal prática dos contribuintes como o conjunto racional e organizado de decisões negociais e jurídicas, que buscam a alternativa legal, dentro das possibilidades oferecidas por um determinado sistema jurídico, para a realização de um ato ou transação, com menor carga tributária e/ou condições mais favoráveis para a satisfação das obrigações fiscais.

Posto isso, é importante fazer duas ponderações relevantes: primeiro que *Planejamento Tributário* é manobra lícita, encampada pela prerrogativa da *elisão fiscal*, e, caso se entenda que determinada conduta do contribuinte (ou o conjunto destas), que culminou em supressão de tributo ou na alteração de algum de seus elementos, extrapolou o limite estabelecido pela Lei, está-se, na verdade, diante de *evasão fiscal* ou qualquer outro ilícito – mas não de *Planejamento Tributário*.

E, segundo que existem outras formas de se alcançar economia fiscal, que não necessariamente pela prática de um *Planejamento Tributário* ou de ilícito evasivo, como se verifica com o gozo das desonerações e renúncias, estabelecidas por meio de ato deliberado do Ente tributante, que abre mão ou reduz, de maneira direcionada, a arrecadação de tributo de sua competência.

Também existe o livre exercício das *opções fiscais*, quando se verifica existir normas que carregam faculdade, expressa e objetivamente prevista, que confere um tratamento tributário específico, o qual pode implicar em menor tributação.

Exatamente aqui temos que **o cerne casualista da acusação fiscal das exações em tela, na medida que a Autoridade Fiscal demonstrou que a Contribuinte se valeu de expediente ardiloso para, indevida e artificialmente, perceber vantagem fiscal na tributação de suas operações, criando, para tanto, inúmeras SCPs, dentro de engenharia contratual dolosa e fraudulenta, praticando, assim, sonegação, o que implicou em prática de evasão fiscal.** (g.n)

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 *despersonificadas*, 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 litude 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 litude 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 (Um 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 esquartejar e, depois, transportar parte das receitas auferidas pelas próprias suas próprias transações, criando também um profundo e injustificável desaparelo 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 a à evasão (confirmando o binômio vantagem fiscal e ilícito, conectados por nexos 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 entanto, 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 lidimidade 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.

[...]

Perfeitas e irretocáveis a análise empreendida pelo d. ex-conselheiro Caio Quintella que se amoldam completamente ao presente caso, de sorte que adoto, complementarmente, como fundamento e razão de decidir deste recurso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais compreendo que, no presente caso, muito embora o “planejamento tributário” referente à constituição das SCPs tenha se revelado ilegítimo, sua implementação não envolveu a prática de atos capazes de levar à qualificação da multa de ofício.

Ordinariamente³ a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996).

Por outro lado, se, para além de tal situação, a situação se encaixar “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964*” (artigos que definem, respectivamente, sonegação, fraude e conluio), aí sim a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996).

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), independentemente da intenção do agente, mas a sua duplicação (a qualificação) é situação excepcional, autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

Há relativo consenso de que a qualificação da multa de ofício depende da comprovação de dolo do sujeito passivo. Os debates estão mesmo nos casos concretos, quando se busca definir o que caracterizaria o dolo subjacente à prática dos atos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Nesse ponto, é importante ressaltar uma das principais diferenças entre o tipo tributário e o tipo penal, que é o fato de o tipo tributário conter em sua hipótese uma ação que é, e sempre será, a princípio, lícita (ex.: “auferir renda”), eis que o seu consequente revela uma prestação pecuniária, enquanto que o tipo penal contém uma ação será considerada ilícita (ex.: “matar alguém”), já que o próprio consequente da norma estabelece uma pena. **Ter essa diferença em mente é essencial na análise do dolo.**

³ Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2º da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

Somente pode haver *dolo* na prática de um *ato ilícito*.

Em síntese, incorrer em um tipo tributário não é, a princípio, ilícito, de maneira que, para que o fato de se incorrer em um tipo tributário se revele ilícito, e portanto doloso, é necessário identificar, dentre os atos praticados ou os meios empregados, alguma conduta que tenha tal natureza.

No caso dos autos, portanto, é necessário analisar qual teria sido o específico ato ilícito praticado pelo sujeito passivo a ser considerado doloso e, assim, passível de ser penalizado pela aplicação da multa qualificada.

E é esse “plus” na acusação quanto à conduta do sujeito passivo que não vemos no presente caso.

O i. Relator cita trecho do voto vencedor do acórdão 9101-005.762, de 08/09/2021, em que se afirma que a constituição de SCPs é, em tese, lícita, mas aponta que, naquele caso, haveria artificialidade, eis que haveria “*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).*”.

Concordo que tais fatos seriam indicativos de artificialidade, a questão é que a constatação de artificialidades é exatamente o motivo para que a autoridade fiscal requalifique os atos para fins tributários (tributando os atos tal como se não houvesse a dita artificialidade), e não para a qualificação da multa.

Tal como nos casos clássicos de interposição de “empresas-veículo” (assim entendidas aquelas pessoas jurídicas cuja existência, em termos materiais, não logra ser comprovada), o problema se dá apenas quanto aos *efeitos tributários*, não havendo qualquer outra mácula quantos aos *demais efeitos jurídicos* dos atos praticados -- que inclusive permanecem e prevalecem, mesmo diante da respectiva requalificação das consequências tributárias operada pelo auto de infração.

No caso, portanto, temos, de um lado, um contribuinte que acreditou que a utilização do modelo de negócios envolvendo as (supostas) SCPs seria suficiente para atingir os efeitos tributários pretendidos e, de outro, um auto de infração que indica que a estruturação resultou em planejamento tributário ilegítimo, o que levou à correção dos efeitos fiscais dos atos praticados e à respectiva cobrança de tributos e acréscimos legais.

Ao implementar a estrutura em questão, o sujeito passivo até poderia ter a noção de que havia o risco de que os atos praticados não fossem considerados hábeis a fazer surtir os efeitos tributários pretendidos, mas daí a se dizer que ele agiu com **dolo** há uma grande distância, em especial porque a questão, na verdade, se resume a uma *divergência quanto aos efeitos tributários dos atos praticados*.

De fato, não houve o apontamento, pela fiscalização, de prática de atos *materialmente falsos* ou de quaisquer *ilícitos* que pudessem, estes sim, embasar a caracterização do dolo nas condutas praticadas. Essa nuance é brilhantemente explorada pelo conselheiro

Ricardo Marozzi Gregorio no voto vencedor do acórdão 1302-003.555, de 14 de maio de 2019, em trecho que transcrevo abaixo:

No tocante ao assunto, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96⁴, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude

⁴ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco⁵:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista⁴.

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado que encobre o real ou dissimulado (simulação relativa ou dissimulação) que teria dado ensejo à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

⁵ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

Por outro lado, quando há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

(...)

Foi neste sentido que, em meu voto (vencido) no citado acórdão 9101-005.762, de 08/09/2021, afirmei que a acusação fiscal, no caso, teria justificado a qualificação da multa na prática de “simulação” – não para me referir ao sentido “técnico” do termo e nem buscando uma “*acusação exclusiva, direcionada, sólida e consciente de perpetração, exclusiva, do instituto jurídico da simulação*”, mas apenas chamando atenção para o fato de que a acusação fiscal, para qualificar a penalidade, indicou fatos que indicam, exclusivamente, aspectos de artificialidade e não atos que caracterizem especificamente *sonegação, fraude ou conluio* – estes sim termos definidos em lei tributária e cuja caracterização é imprescindível para a qualificação da multa de ofício.

Quando o sujeito passivo pratica atos lícitos, mas obtém com eles um resultado ilícito, a consequência possível é tão somente a requalificação para fins fiscais (por exemplo, a desconsideração das SCPs), jamais a qualificação da multa, já que esta, como visto, depende da caracterização de dolo. Não há que se falar em dolo na prática de atos, a princípio, lícitos, mesmo que estes venham a se revelar ilícitos diante do resultado fiscal obtido.

Não pagar tributos que a autoridade competente, depois, considera como devidos, é agir contra a lei tributária e, sob tal ponto de vista, pode ser entendido como um ilícito tributário. Tal ilícito tributário é corrigido no âmbito tributário com a exigência dos tributos devidos, acrescidos de multa que, em caso de auto de infração, é de 75% e “*independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”, nos termos do artigo 136 do CTN.

Para a exigência da multa qualificada, por outro lado, é necessário a prova de que o sujeito passivo agiu com **dolo**, eis que depende da caracterização de uma das condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, o que não ocorreu no caso dos autos.

Não se pode considerar *haver dolo* do sujeito passivo na prática de atos a princípio lícitos, e que somente vêm a ser tornar ilícitos *diante do resultado fiscal obtido* – trata-se de uma ilicitude que não se reporta ao conteúdo dos atos, mas apenas a seus efeitos.

A intenção de pagar menos tributos motiva os negócios jurídicos praticados no contexto de planejamentos tributários, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que há dolo que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício em todo ato que vise à economia de tributos. Nesse aspecto, quando se diz que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo, deve-se considerar não apenas intenção de economizar tributos, mas a noção de que se está adotando **meios ilícitos** para obter tal resultado. O dolo é revelado, portanto, não na intenção de economizar tributos, mas na intenção de praticar ilícitos quanto aos meios empregados para a pretendida economia fiscal.

No caso, diante da ausência de apontamento, na acusação fiscal, de atos ilícitos que pudessem caracterizar sonegação, fraude ou conluio, não vejo base jurídica para a manutenção da exasperação da penalidade.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano