



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720754/2013-46
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.762 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CRIAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SCP. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA CONTRATUAL/SOCIETÁRIA FRAUDULENTA VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA A DUPLICAÇÃO LEGAL DA SANÇÃO.

O Planejamento Tributário é intrínseca e conceitualmente lícito, abarcado pelo instituto da *elisão fiscal*, não se confundindo com a *evasão fiscal*, que pressupõe a prática dolosa de ilícitos, como a *fraude*, a *simulação* e a *sonegação*, para a obtenção indevida de vantagem tributária. Está legalmente amparada a aplicação da multa qualificada quando fundamentada na demonstração e comprovação da prática de tais ilícitos.

A Sociedade em Conta de Participação é figura muito antiga e tradicional, sendo instrumento da maior relevância empresarial na captação de investimentos, desenvolvimento de parcerias e na ampliação de financiamento e dos resultados.

Porém, se demonstrado e comprovado pela Fiscalização que o contribuinte valeu-se de estrutura contratual/societária fraudulenta, criando diversas SCP ilegítimas, fora de sua natureza e limites legais estabelecidos, visando apenas reduzir ou suprimir a carga tributária incidente nas operações praticadas pelo *sócio ostensivo*, está configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício, prevista no §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, na monta de 150%.

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 (relatora) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por

negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado.

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.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.762 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15586.720754/2013-46

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1201-002.102, de 16 de março de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do qual o colegiado, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

Acórdão recorrido 1201-002.102

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SCP. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA. ARTIFICIALIDADE

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

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. INAPLICABILIDADE.

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

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%, nos termos do voto do relator. Vencidas as conselheiras Eva Maria Los e Ester Marques Lins de Sousa que negavam provimento ao recurso voluntário.

A Fazenda Nacional suscita a divergência de interpretação de legislação tributária relativa à aplicação de multa de ofício qualificada, apresentando como paradigma o acórdão 1401-002.085, de 20 de setembro de 2017, assim ementado:

Acórdão paradigma 1401-002.085

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

Uma vez caracterizado o caráter simulado de sociedades em conta de participação, cujo objetivo único foi reduzir a tributação pelo lucro real do

sócio ostensivo ao transferir suas receitas para a tributação do lucro presumido sem a contrapartida equivalente das despesas, deve ser mantida a autuação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Se as circunstâncias apuradas evidenciam a ação dolosa que objetiva impedir o conhecimento pelo Fisco das reais condições em que ocorreram os fatos geradores, bem como de seus aspectos pessoais por meio da transferência, de maneira artificial, da condição de contribuintes para terceiros, cabe a imposição da multa qualificada.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Em 10 de setembro de 2018, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, assim consignando acerca da demonstração da divergência jurisprudencial:

(...)

O acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa qualificada sobre a infração relativa à omissão de receitas operacionais, apurada em decorrência da segregação de suas receitas por oito sociedades em conta de participação, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Para melhor elucidação dos fatos, transcrevo excertos do voto contido no acórdão recorrido, extraídos do recurso especial:

"No caso concreto percebe-se que nenhuma das finalidades acima resta contemplada com a constituição das SCPs objeto de descaracterização. Explica-se.

Em primeiro lugar, inexistiu interesse em reduzir riscos, pois 99% do capital para a formação das SCP origina-se da própria COMERCIAL DE VEÍCULOS CAPIXABA S/A (CVC) e o restante (1%) de um dos sócios da CVC.

Portanto, não houve necessidade de transferir riscos para terceiros, já que a atividade de financiamento de automóveis e venda desses bens a frotistas não demandou a captação de recursos externos.

Em segundo lugar, a CVC não necessitou ocultar o próprio nome nas negociações das SCPs, tanto que figurou nos contratos como sócio ostensivo, e não como sócio participante (sócio oculto).

Em terceiro lugar, as SCPs não intentaram economizar despesas, ao contrário da alegação sem provas do contribuinte, pois, a estrutura das atividades ali desenvolvidas (financiamento de automóveis e intermediação de venda a frotistas) é a mesma com ou sem a constituição das SCPs, ou seja, é a estrutura física e empresarial da própria CVC.

Em quarto lugar, as SCPs não desempenharam atividades que exigissem total reserva (repise-se aqui que o sócio ostensivo é a própria CVC).

Houve, assim, desvirtuamento das características e condições pelas quais se cria uma SCP.

Em tese, a SCP regulada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil foi instituída como meio empresarial para captação de recursos a serem investidos em negócio (preexistente ou criado depois da captação) sob a administração do sócio ostensivo.

Em outras palavras, como o sócio ostensivo precisa de recursos para expandir/criar determinado negócio, ele lança mão da SCP, captando investimentos de terceiros a quem promete participação nos resultados (sócios participantes), mas que também aceitam riscos por eventual insucesso.

Não se trata do caso em tela, vez que a CVC investiu 99% do capital social e apenas e tão somente 1% adveio de sócio da CVC. Tal situação demonstra forte evidência de artificialidade das SCPs constituídas, já que a CVC não necessitou captar capital. A ora Recorrente afirma "há um funcionário específico da SCPs, alocado na própria concessionária, que atende ao consumidor e efetiva as providências relacionadas à intermediação do negócio".

É importante ressaltar que à princípio, este trabalho poderia ser executado por funcionários da própria Recorrente, sendo desnecessária a constituição de uma SCP para este fim.

A Recorrente argumenta ainda que a SCP utiliza "apenas um pequeno espaço que se limita na maioria das vezes a uma mesa onde o funcionário, realiza suas atividades de intermediação de negócios", pelo que não haveria motivos para "ter despesas com manutenção de prédios, energia, água, etc".

Tal racional não procede. É inafastável a conclusão de que no caso em tela, a estruturação do negócio sem a constituição de SCPs, com a utilização da própria Recorrente para desempenhar as mesmas atividades, demandaria da mesma forma apenas um funcionário e uma mesa.

A artificialidade das SCPs em questão fica mais visível quando constatamos que suas únicas despesas se referem a funcionários e tributos, inexistindo despesas normais a qualquer negócio como despesas com aluguel, luz, água, IPTU, etc...

Mesmo se utilizando da estrutura da ora Recorrente, ao menos uma parte das despesas administrativas deveria ser suportada pelas SCPs.

Vejam, trata-se aqui de matéria de prova e não de uma simples tese. Digo isso, pois, acaso a Recorrente houvesse trazido aos autos evidência de que as SCPs suportaram despesas normais e usuais para qualquer empresa, restaria ao menos evidenciada a veracidade e concretude das SCPs constituídas. Contudo, isso não ocorreu nos autos.

Outro ponto que chama atenção no presente caso é o valor de capital social de apenas R\$ 1.000,00 por SCP, claramente desproporcional à receita obtida de R\$ 7.136.616,61 em 2009; e R\$10.047.474,14 em 2010.

Quanto ao argumento de a SCP desempenhar atividade distinta ou secundária em relação ao objeto social da ora Recorrente, enxergo como irrelevante ao deslinde da matéria ora em discussão, vez que a própria descaracterização das SCPs deve se impor pelas razões ao norte apresentadas.

Em outras palavras, a análise do presente caso demonstra certa artificialidade das SCPs estruturadas, em razão de ausência de fundamentação econômica para sua constituição."

O paradigma apontado pela recorrente, Acórdão n.º 1401-002.085, de 20/09/2017, proferido nos autos do processo administrativo n.º 10640.720275/2014-95, negou provimento ao recurso voluntário para manter a aplicação da multa qualificada aplicada no lançamento decorrente, basicamente, da desconsideração de quatorze sociedades em conta de participação, seguida da atribuição de todas as receitas e despesas registradas nessas SCPs, nos anos-calendário de 2009 e 2010, à então autuada.

Com o objetivo de verificar a similitude fática entre o paradigma e o acórdão recorrido, transcrevo trechos do voto proferido no julgamento em primeira instância do processo paradigma, e que foram utilizados como fundamento para manutenção da exigência principal no acórdão paradigma:

"Conforme relatado, a Interessada, que no período fiscalizado optou pela apuração anual do lucro real, explora o comércio de veículos na condição de concessionária da montadora Fiat. Para desenvolver a intermediação na venda direta da montadora para consumidores, bem como a intermediação na captação de financiamentos para instituições financeiras, a Interessada constituiu quatorze Sociedades em Conta de Participação (SCP).

Segundo o entendimento da Autoridade Autuante, em relação ao período fiscalizado, "com a execução da reorganização societária e a adoção do lucro presumido para as SCPs a Orly conseguiu economizar aproximadamente R\$ 3,5 milhões no pagamento dos tributos IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep nos anos de 2009 e de 2010".

No entanto, a Autoridade Fiscal concluiu que "a constituição das SCPs foi irregular, pois teve como única motivação a criação artificial de condições para a redução da carga tributária, não tendo qualquer embasamento econômico e comercial. Tratou-se de planejamento tributário abusivo e ilícito implementado por meio de reorganização societária". Ainda segundo a Autoridade Fiscal, no presente caso foram criadas "situações de direito que não correspondem às situações de fato". Nesse sentido, entendeu que a Interessada promoveu a fragmentação de seus negócios, de modo que "as atividades da empresa original, tributada no lucro real, que possuem altos índices de lucratividade passam a ser desenvolvidas pelas novas empresas criadas, inexistentes de fato", as quais "optam pela tributação no regime do lucro presumido, que estabelece coeficientes de presunção de lucro mais favoráveis aos realmente obtidos, havendo grande diminuição da carga tributária".

Em síntese, as razões apontadas no Relatório do Trabalho Fiscal para desconsideração das SCP, e a consequente atribuição de seu resultado à Contribuinte autuada, são as seguintes:

- no presente caso, a constituição das SCP é meramente formal, pois elas não existem de fato;*
- a conclusão pela inexistência de fato das SCP decorre dos seguintes indícios conjuntamente considerados:*
 - as atividades das SCP eram executadas nas instalações da sócia ostensiva, sem quaisquer ônus;*
 - nenhuma das SCP possuíam despesas normais de funcionamento, como de energia, telefonia e comunicação, materiais de escritório, aluguel, limpeza e conservação;*
 - na contabilidade, somente lhe foram apropriadas despesas de pessoal de três ou quatro empregados (dependendo do período), embora existissem formalmente quatorze SCP;*

-na contabilidade, a conta contábil Caixa é única em cada filial, de forma que não há segregação de recursos próprios e das SCP;

-também não há contas bancárias exclusivas para as SCPs, sendo os recursos das atividades da Orly e das SCPs movimentados nas mesmas contas;"

- *os sócios ocultos são pessoas físicas que são sócias de duas das empresas sócias da Orly;*

- *as atividades de intermediação de negócios desenvolvidas pelas SCPs já eram executadas pela Orly e pela incorporada Halen;*

- *as SCP e a sócia ostensiva operavam como uma única empresa, havendo absoluta dependência das primeiras em relação a segunda, seja em relação à utilização gratuita de sua estrutura física, seja no fato de trabalharem exclusivamente com os clientes da sócia ostensiva;*

- *as atividades das SCP se referem a serviços que as próprias concessionárias de veículos normalmente prestam;*

- *as atividades das SCP estão inseridas no cotidiano da concessionária inclusive de maneira que o consumidor dos produtos e serviços não é capaz de discernir que uma pluralidade de sociedades o está atendendo;*

- *a estratégia foi implementada com intuito exclusivo de desonerar a tributação;*

- ▪ *em razão de inexistência de despesas e custos em dez das SCP, e de reduzidas despesas em quatro delas (somente custos de pessoal), estas sociedades obtiveram lucratividade anual de mais de 98% em relação a sua receita líquida, índice completamente irreal;*

- *o valor reduzido do capital investido em empresas tão lucrativas mostra o objetivo de simples cumprimento de uma formalidade, distanciada da realidade;*

- ▪ *Com a execução da reorganização societária e a adoção do lucro presumido para as SCP a Orly conseguiu economizar aproximadamente R\$ 3,5 milhões no pagamento dos tributos, nos anos de 2009 e de 2010."*

Do confronto entre os fatos descritos no acórdão recorrido e no paradigma, vê-se que se tratam de situações fáticas muito semelhantes. Em ambos os casos a acusação fiscal aponta a artificialidade na constituição das sociedades em conta de participação, a falta de embasamento econômico, bem assim, o propósito de redução da carga tributária com as operações engendradas.

Em que pese ter admitido a artificialidade na estruturação das SCPs, em razão da falta de fundamentação econômica para sua constituição, ao apreciar a aplicação da multa qualificada, o acórdão recorrido decidiu pela redução da multa para o percentual de 75%, nos seguintes termos:

"A autoridade fiscal justificou a qualificação da multa através da afirmação de que a Recorrente ao participar da operação acima descrita teve como objetivo único a intenção de fugir da oneração tributária em flagrante conduta de evasão tributária.

Tal estrutura de negócio teria almejado tributação mais benéfica (Lucro Presumido) em sociedades em conta de participação, em detrimento da real tributação (Lucro Real) das receitas auferidas pela ora Recorrente.

Segundo o fiscal, tal estrutura buscou indevida otimização fiscal à margem da lei, vez que as SCPs funcionaram apenas como ferramenta de realocação da renda da Recorrente para entidade que sofria tributação mais favorecida.

O fiscal fundamentou sua posição no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que por seu turno, menciona os casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, verbis:

[...]

Neste ponto é importante ressaltar que a ora Recorrente efetivamente declarou nas DIPJs dos exercícios 2010 [ficha 06A, linha 28; ficha 07A, linha 28; ficha 67A, linha 13] e 2011 [nas mesmas fichas e linhas] os resultados positivos obtidos pelas SCPs e o total de SCPs em que participou como sócio ostensivo.

Além disso, declarou nas DCTFs todos os débitos tributários das SCPs, além de suas próprias.

Assim, resta claro que anteriormente ao início do procedimento fiscalizatório, a ora Recorrente informou à autoridade fiscal toda receita auferida pelas SCPs e os respectivos tributos devidos.

Assim, inexistente conduta da Recorrente no sentido de ocultar ou disfarçar seus atos e, por consequência, indevido enquadrá-la nas hipóteses descritas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Desta sorte, indevida a aplicação de multa qualificada que deve ser reduzida para o patamar de 75%."

Em sentido oposto, ao decidir pela manutenção da multa qualificada no percentual de 150%, o acórdão paradigma reproduziu os fundamentos da autoridade julgadora de primeira instância, a seguir transcritos:

"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".

[...]

Além disso, conforme restou esclarecido neste voto, o lançamento fiscal não se fundamentou em mera presunção.

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%."

Assim, restou claramente demonstrada a divergência jurisprudencial entre as decisões proferidas nos acórdãos recorrido e paradigma que, em face de situações fáticas similares, conferiram interpretações divergentes à legislação que trata da aplicação da multa qualificada.

Diante de todo o exposto, opino no sentido que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

O sujeito passivo também apresentou recurso especial, no entanto este teve o seguimento negado, o que foi confirmado após agravo por ele interposto.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-005.762 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15586.720754/2013-46

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015), merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do raciocínio exposto no paradigma, seria capaz de levar à reforma do voto conduto do acórdão recorrido.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial, afirmando que “o próprio relatório fiscal reconhece se tratar de diagrama operacional que foi pensado como estratégia para economia de tributos”. Afirma que, no caso, a fiscalização se deu integralmente com base na documentação fornecida pelo contribuinte em adimplemento a todas as suas obrigações acessórias. E conclui ser “Impossível, portanto, se concluir pela existência de

qualquer ardil por parte da contribuinte, ...”. Em seguida, aponta “*caso muitíssimo semelhante, no qual foi negado conhecimento ao especial fazendário, reconhecendo-se a pertinência de decisão que afastou a multa qualificada com base no fornecimento regular e integral de toda a documentação pelo contribuinte...*”, citando o acórdão 9101-003.672, de 05/07/2018.

Nesse passo, importante observar que, para fins de conhecimento de recurso especial, importa comparar as razões de decidir do acórdão indicado como paradigma com os fatos tomados como relevantes para a decisão tomada pelo acórdão recorrido, em uma análise que busca verificar se o racional utilizado pelo colegiado do paradigma seria capaz de reformar a decisão do caso em questão.

O voto condutor do acórdão recorrido conclui ter havido “*artificialidade das SCPs estruturadas*”, não obstante, considerou não se tratar de hipótese de qualificação da multa de ofício eis que, já antes do procedimento fiscalizatório, o sujeito passivo tinha informado à Receita Federal, em suas DIPJs e DCTFs, toda a receita auferida pelas SCPs e os respectivos tributos devidos. Foram estes os fatos que o levaram a concluir ser “*inexistente conduta da Recorrente no sentido de ocultar ou disfarçar seus atos*”.

Já o voto condutor do paradigma (que adota como razões de decidir o acórdão de 1ª instância), após concordar com o entendimento da autoridade autuante de que “*as SCP constituídas pela Contribuinte autuada só tinham existência “no papel”*”, conclui, quanto à qualificação da multa:

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.

A divergência jurisprudencial é patente, eis que, diante de uma mesma situação de fato (qual seja, a verificação de SCPs tidas por artificialmente criadas e/ou existentes apenas “no papel”), foram proferidas decisões contrapostas quanto à multa qualificada, tendo o acórdão recorrido entendido que esta não deveria subsistir enquanto o paradigma manteve a penalidade majorada.

Assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Abordo, por fim, a menção feita ao acórdão 9101-003.672, citado pelo sujeito passivo em suas contrarrazões. O voto condutor de tal precedente expressa que o não conhecimento do recurso especial, ali, se deu porque o acórdão então apontado como paradigma não trazia, em sua descrição de fatos, circunstâncias específicas que foram tomadas pelo acórdão então recorrido como relevantes para a desqualificação da multa. Reproduzo trecho do voto condutor do acórdão 9101-003.672:

Anote-se que, em ambos os acórdãos, deliberou-se em desfavor da existência de SCP. No entanto, reduziu-se a sanção punitiva ao percentual de 75% em decorrência de fatos narrados no acórdão recorrido não mencionados no acórdão paradigma ora cotejado. Sem dúvida, os acórdãos recorrido e ofertado como paradigma expõem similitude fática até certo ponto. Todavia, distanciam-se no que é essencial: o acórdão recorrido descreve fatos de relevo para o descrédito da acusação de prática dolosa,

enquanto o acórdão ofertado como paradigma não exhibe narrativa sobre situação fática que guarde similitude com os motivos da desclassificação da multa de ofício, consideradas no acórdão aqui combatido. Esses motivos, como já dito, são os seguintes fatos: o registro contábil das operações de intermediação de financiamento, o atendimento à Fiscalização e o equívoco da recorrida. Em face de tal omissão, não se pode admitir o acórdão nº 2102-002.135 como paradigma.

Ora, se uma Turma julgadora considera a presença de determinado fato como relevante para a desqualificação da multa e tal fato não está descrito como tendo ocorrido no caso analisado pelo paradigma, a conclusão necessária a que se chega é de que não é possível saber o que a turma do paradigma diria se estivesse diante do caso analisado pelo recorrido. Isso, como visto, é o clássico indicativo de ausência de genuína divergência jurisprudencial.

Tal situação não ocorre com os acórdãos comparados no caso em questão, eis que, aqui, a circunstância que levou o voto condutor do acórdão recorrido a desqualificar a multa (qual seja, o fato de o sujeito passivo ter declarado as receitas e os tributos devidos pelas SCPs em suas DIPJs e DCTFs apresentadas antes do início do procedimento fiscal) esteve presente no acórdão indicado como paradigma, cujo relatório assim descreveu a autuação fiscal:

Do Relatório do Trabalho Fiscal depreende-se que o lançamento decorreu, basicamente, da desconsideração de quatorze Sociedades em Conta de Participação (SCP) em que a Contribuinte autuada figura como sócia ostensiva.

Desse modo, todas as receitas e despesas que se encontravam registradas em nome das SCP foram atribuídas à Autuada.

Como resultado, o IRPJ e a CSLL – originalmente apurados nas SCP segundo as regras do Lucro Presumido – foram recalculados de acordo com a disciplina do Lucro Real. Para esse fim, a fiscalização glosou as exclusões lançadas no Lalur da Autuada, relativas aos resultados positivos obtidos em SCP.

Assim, no caso dos autos, a turma do paradigma, considerando situação de fato análoga à analisada pelo recorrido, chegou a conclusão diferente.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se a conduta de se criar Sociedades em Conta de Participação (SCPs) cuja existência apenas se verificou em termos formais é suficiente para se concluir pela qualificação da multa de ofício.

O Termo de Verificação Fiscal assim justificou a qualificação da multa no caso dos autos (fls. 1318-1320):

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.

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.

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 as Volkswagen 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.

Toda essa engenharia foi engedrada 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 n.º 9.430/96, alterada pela Lei n.º 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 n.º 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 inexata;

*.....
.....
§ 1 - 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 n.º 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis".
(Grifou-se).*

Os artigos 71 e 72 da Lei n.º 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 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 no artigo 71 e 72."

Nas três situações previstas na Lei n.º 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 n.º 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**,

TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO – COMERCIAL DE VEÍCULOS S.A. –
inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, e no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, incidente sobre o IRPJ e a CSLL.

Como já mencionado, o voto condutor do acórdão recorrido, observando que, anteriormente ao início do procedimento fiscalizatório, o sujeito passivo já tinha informado à autoridade fiscal toda receita auferida pelas SCPs e os respectivos tributos devidos, considerou inexistente conduta no sentido de ocultar ou disfarçar seus atos e, por consequência, indevido enquadrá-lo nas hipóteses descritas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Filio-me à linha de entendimento exposta no voto condutor do acórdão recorrido, conforme já exposto no voto condutor do acórdão 9101-002.189, de 20 de janeiro de 2016, de minha relatoria, e cuja ementa reproduzo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002

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 Lei 9.430/1996, 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).

É assim que tenho proferido meus votos (por exemplo, votos vencidos dos acórdãos 9101-004.098 e 9101-004.105, de 9 de abril de 2019) e declarações de voto (por exemplo, a acostada ao acórdão 9101-004.658, de 16 de janeiro de 2020).

De fato, ordinariamente¹ 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). Se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude ou 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%), sendo a sua duplicação (a qualificação) situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

Não obstante, a prática revela que é muito comum que as autoridades fiscais fundamentem a qualificação da multa tão somente na acusação de que as operações que o sujeito passivo declarou como tendo sido praticadas não o foram efetivamente, isto é, o foram apenas “no papel” (o que, para alguns, é sinônimo de operações “simuladas”).

Com a devida vênia, e como já abordado em outros votos de minha relatoria, entendo que tal raciocínio **confunde simulação com fraude**, quando na verdade trata-se de institutos jurídicos substancialmente diversos.

Para entender a diferença é importante compreender o conceito de dolo. Início pela doutrina penalista:

¹ 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.

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito" (BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. *Teoria Geral de Delito*. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149).

No mesmo sentido, ensina Brandão Machado que, na noção de dolo, se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: *Direito Tributário Atual*, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

E, da mesma forma, Marco Aurélio Greco observa:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

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 inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc." (*"Planejamento Tributário"*, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

Assim, é importante ter em mente que o artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando qualifica a multa de ofício, traz consigo um requisito de comprovação de **pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal**. Nesse contexto, ainda Marco Aurélio Greco (grifamos):

(...)

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal**." (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, Dialética, 2004, p. 231.).

Por isso é que se afirma que, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), **é necessário que o que se pretende seja ilícito** (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. E, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%),

imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata conduta do sujeito passivo definida como ilícito penal que sustente tal exasperação.

No caso, temos a conduta do contribuinte (criação de sociedades que não se provou existirem de fato), mas não há **prova**, nos autos, de qualquer prática de **fraude ou ilícito** (penal).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um **ilícito assim previsto em lei** (isto é, um ilícito típico).

Dito de outra forma, se a pessoa deve agir de determinada forma e não o faz, e/ou se não pode agir de determinada maneira e o faz, aí sim estamos diante de atitudes que afrontam regras imperativas e que, portanto, podem ser tidas como dolosas (i.e., intencionais para a prática de um ilícito). Por outro lado, não é possível falar em dolo se a conduta que se adota está na esfera da facultatividade, eis que, se a pessoa pode ou não praticar determinado ato, qualquer atitude que ela tome estará, a princípio, em conformidade com o direito, não havendo aí qualquer ilícito.

E dizemos a princípio porque, de fato, a depender do resultado obtido, é possível que a conduta adotada, muito embora não contrarie regra imperativa, revele-se, naquele caso concreto, contrária ao ordenamento jurídico.

Em um tal caso, nem por isso a conduta poderá ser tida por dolosa (porque, reitera-se, ela não afronta diretamente nenhuma regra do ordenamento) não obstante também não possa mais ser qualificada como legítima (porque o resultado obtido se revelou contrário ao ordenamento jurídico). Tem-se, aí, o conceito de *ilícito atípico* (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Luiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006).

No caso em questão, todavia, não se verifica norma imperativa que tenha sido infringida. Na verdade, o que temos é a prática de condutas facultadas ou mesmo expressamente permitidas -- a própria fiscalização pauta a autuação exclusivamente na acusação de criação meramente formal de sociedades.

Resta claro que não há, no caso, a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta diretamente contrária ao direito praticada pelo sujeito passivo.

Na verdade, todos os elementos referidos como caracterizadores do “ilícito” ou do “dolo” no caso concreto apontam para a prática do que muitos chamam de “simulação”. E simular é diferente de fraudar ou sonegar -- atos, estes sim, ilícitos (ou, tecnicamente, ilícitos típicos).

Especificamente: no caso dos autos, a acusação é de criar SCPs apenas formalmente mas permanecer atuando como se tais sociedades não existissem na prática -- e, por consequência, adotar todas as condutas formais como se tais SCPs existissem: registros contábeis, declarações fiscais e societárias. Tais atitudes são ínsitas à simulação, eis que quem simula tem intenção de praticar atos que, individualmente, não são ilícitos, ou seja, a pessoa acredita na “situação simulada” e adota todas as condutas condizentes com tal circunstância, mas

não necessariamente tem “dolo” -- porque sua intenção não necessariamente é direcionada a praticar um ato frontalmente contrário ao ordenamento.

Na verdade, na maioria dos casos de planejamento tributário considerado “abusivo” (porque simulado), quem simula acredita piamente que a situação jurídica simulada é, na verdade, lícita e legítima, e muitas vezes até possui pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirmem e respaldem. É uma situação bem diferente de alguém que pratica um ilícito e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude, eis que, neste caso, e apenas aqui, a pessoa sabe que praticou um ilícito, enquanto que, na simulação, não necessariamente.

A intenção de quem simula é exatamente criar uma situação que, materialmente (isto é, na prática) não existe -- seja simplesmente por simular (simulação absoluta), seja para ocultar uma outra situação (simulação relativa). Isso não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito, já que **não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular.**

Nem mesmo no âmbito civil a simulação é um ato ilícito. O que há, sim, são consequências para o ato simulado, diferentes da ilicitude do ato.

Por exemplo, no âmbito civil, o art. 167 do Código Civil prevê a *nulidade* do ato simulado, subsistindo o dissimulado se válido na substância e na forma:

Art. 167 - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º - Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Já no âmbito tributário, artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de o fisco rever o lançamento, veja-se.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Assim, 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.

É dizer, as autoridades fiscais podem, uma vez identificada a simulação, requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por

consequência, lançar eventual diferença de tributos. Ao assim fazê-lo, a autoridade fiscal anula os **efeitos nocivos** de um ato que, em si, não é, nem passou a ser, ilícito, fazendo com que aquele **resultado fiscal** obtido pelo contribuinte, contrário ao ordenamento, deixe de existir. Com isso, o ato, que permanece lícito como sempre foi, deixa de ser ilegítimo, passando a estar plenamente de acordo com o ordenamento jurídico.

A autoridade fiscal não anula, e nem poderia², o ato jurídico como um todo. De fato, não vemos na prática nenhum auto de infração pretendendo dizer que a compra e venda não ocorreu e devolver o bem ao vendedor, ou que a reorganização societária deve ser desfeita porque nula. O que a autoridade fiscal faz é *requalificar* o ato, isto é, confere a ele outro efeito tributário, anulando aquele resultado que o contribuinte pretendeu obter mas que se revelou, nas circunstâncias do caso, contrário ao ordenamento jurídico.

Nesse ponto, observo que dizer que um ato será nulo ou que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos é algo muito menor do que dizer que esse ato é um ilícito.

De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa, por ser esta uma penalidade aplicável apenas a ilícitos tipificados (GERMANO, Livia De Carli. "Planejamento tributário e limites para a desconconsideração dos negócios jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Diferentemente, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar especificamente qual(is) das ações ou omissões previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 foram praticadas, sendo indispensável, ainda, a comprovação do dolo e, portanto, e necessariamente, do **ilícito** praticado.

No caso, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, agindo na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido -- o que para muitos é questão de "divergência de qualificação jurídica dos fatos".

Em síntese, compreendo que o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a criação formal das SCPs era suficiente para permitir a tributação pelo lucro presumido, enquanto que, para a autoridade autuante, não.

Em tal circunstância, muito embora alguns possam considerar presente o intuito de "fingir" ou "simular" uma situação, definitivamente não restou comprovado o dolo do sujeito passivo (entendido como consciência da prática de um ilícito). E, sendo este (o dolo) imprescindível à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio, não estando este presente a multa de ofício aplicável ao caso o deveria ser em seu percentual geral de 75%.

² Código Civil - Lei 10.406/2002

"Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes."

Essas são as razões pelas quais, no caso dos autos, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial, tendo sugerido a seguinte ementa para este julgado:

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES MEDIANTE A CRIAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. DOLO NÃO CONFIGURADO.

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 Lei 9.430/1996, 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).

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado.

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.

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*:

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.

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.

(...)

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 inexata;

§ 1 — O percentual de multa de que trata o inciso 1 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 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 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**. (grifos como no original – fls. 1.318 e 1.319)*

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 todos 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

³ Em relação ao presente tema, mostra-se especialmente relevante a Declaração de Voto que compõe o Acórdão nº 9101-005.761, proferido por esta mesma 1ª Turma da CSRF, de relatoria do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em sessão de julgamento de 08/09/2021.

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*.

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 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.

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 desparelho com as suas despesas, atribuindo inverídica titularidade às operações e seus respectivos resultados.

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 *simulação*⁴) *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 *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*.

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:

⁴ A simulação é instituto muito antigo, tipicamente objetivista e voluntarista, e está atualmente previsto no art. 167 do Código Civil de 2002, cujas alterações promovidas (em relação aos arts. 103 e 104 do mesmo Compêndio de 1916) - destacando-se a figura da simulação relativa, que excepciona da nulidade o elemento transacional que persiste válido mesmo diante da ocorrência dos vícios ensejadores de reconhecimento do ilícito – não alterou as circunstâncias de sua declaração.

Sua ocorrência continua condicionada a vícios de vontade e falsidade elementar nas declarações presentes nos Instrumentos, concisamente delimitando o instituto com a seguinte prescrição de seu §1º:

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

⁵ Vide HC 285.587/SP, Sexta Turma, Exmo Min. Rel. Rogerio Schietti Cruz, publicado em 15/03/2016.

⁶ 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.

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*.

⁷ Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo, SP : IBDT, 2021 (Série Doutrina Tributária, 38). p. 84.

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* - 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.

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.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella