



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16682.721164/2011-43
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.672 – 1ª Turma
Sessão de 5 de julho de 2018
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RECREIO VEÍCULOS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial quando não demonstrada a similitude fática entre os acórdãos recorrido e os que foram ofertados como paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner, Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo, que conheceram do recurso apenas em relação ao primeiro paradigma.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial fazendário interposto em face do acórdão nº 1102-00.1132, assim ementado:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE. VÍCIO.DESCRICÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por vício na descrição do fato quando a contribuinte consegue compreender fundamento e a infração tipificada, apresentando sua competente defesa.

NULIDADE. ACÓRDÃO .RECORRIDO. INOCORRÊNCIA.

Uma, vez que a autoridade' de primeiro grau fundamentou sua decisão, não há qualquer nulidade. Há, no máximo, erro quanto à aplicação do direito. Nesse caso, não se trata de preliminar de nulidade e, sim; questão de mérito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.
Ano-calendário: 2007, 2008.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA FATO.
DESCONSIDERAÇÃO.

Para a caracterização da sociedade por conta de participação, é necessária a existência de um sócio participante com investimento de recursos indispensável à realização da atividade social.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. DOLO. INEXISTÊNCIA.

O art. 44§1º da Lei nº 9.430/96 determina as hipóteses taxativas de qualificação da multa,- cabendo à fiscalização comprovar o dolo do sujeito, passivo da exação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se aos autos de infração reflexos as mesmas conclusões às quais se alcançou e em relação ao IRPJ."

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, a Fiscalização não provou a existência do dolo exigível para fins de aplicação do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, o qual emprestara fundamento para a multa qualificada, já que a recorrida não deixou de atender às intimações. Também aduziu-se a suposto erro da fiscalizada, verificável na assunção da transferência da execução de atividades extraordinárias ao negócio para sociedade em conta de participação, embora reputada inexistente, pela Turma *a quo*.

Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 29/09/2015, à efl. 1.164. Despacho de Encaminhamento da PGFN ao CARF no dia 22/10/2015, à efl. 11.85. Nessa oportunidade, alegou-se divergência em relação aos acórdãos nº 2102-002.135 e 9101-000.528. No mérito, assinalou-se que o caso *sub examine* é revelador de prática de simulação, "perpetrada pela conduta planejada consubstanciada na formalização de sociedades em conta de participação tão somente com o objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação pelo lucro presumido."

No arremate, destacou-se que, ao simular a constituição de sociedades em conta de participação, a recorrida intentou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo.

Ante o exposto, requereu-se seja conhecido o presente recurso para, ao final, ser provido, reformando-se o acórdão recorrido, mantendo-se a qualificação da multa.

Não há prova da data da ciência da recorrida para apresentação de contrarrazões, que foram apresentadas no dia 14/03/2016, à efl. 1.196. Nessa oportunidade, alegou-se que o acórdão combatido não mencionou que a recorrida adotara prática de simulação. No mesmo tom, explanou-se que o acórdão recorrido rechaçou a acusação de que a recorrida atuara de forma fraudulenta, manifestando-se claramente pela falta de comprovação do dolo exigível para tal imputação.

Enfatizou-se, ainda, que o primeiro acórdão ofertado como paradigma não expôs similitude fática, uma vez que a desconsideração das SCP de fato ocorrera no acórdão recorrido, não em função da constatação de simulação, mas em razão do entendimento expresso no voto condutor no sentido de que a participação do sócio investidor, com apenas 1% do capital social, não contribuía para a atividade social. Por isso, consignou-se no acórdão recorrido que "as SCP inexistiram efetivamente, pois é necessário, para sua caracterização, a cumulação de recursos ou esforços para o exercício de uma atividade". Desse modo, sustentou-se que o sócio oculto não concorria financeiramente para a atividade do sócio ostensivo. Por outro lado, anotou-se que o paradigma reflete situação em que as SCP foram empregadas como veículos para o sujeito passivo operar em simulação.

Na mesma linha, afirmou-se que o segundo acórdão ofertado como paradigma também não serve para comprovar similitude fática em relação ao caso versado no acórdão recorrido, porquanto também este baseara-se na inexistência de fato das SCP e na circunstância segundo a qual a transparência e a verdade da recorrida afastam a descaracterização da simulação.

Ao final, requereu-se o desprovimento do apelo especial da PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O presente Recurso Especial é tempestivo. No entanto, impõe-se o exame da existência de divergência interpretativa, atendendo-se ao pleito da recorrida.

Com efeito, a PGFN trouxe à baila os acórdãos nº 2102-002.135 e 9101-000.528 ao intento de demonstrar dissídio exegético em relação ao acórdão recorrido. No voto condutor do acórdão recorrido nº 2102-002.135, mostrou-se a seguinte situação fática:

"Baseada em uma verdadeira engenharia jurídica, a RECORRENTE constituiu uma Sociedade em Conta de Participação, cujo objeto era a prestação de serviços médicos, com quase oitenta profissionais e pessoas jurídicas como sócios participantes, sendo ela a sócia ostensiva, prevendo que cada um deles (sócios

participantes) entregavam serviços como “contribuição à sociedade” e eram “remunerados” (através de lucros) proporcionalmente aos serviços que emprestavam como sócios (como se fosse possível aos sócios participantes de uma Sociedade em Conta de Participação exercerem diretamente a atividade prevista no objeto social).

No caso, entendo presente o abuso de forma da RECORRENTE, ao batizar Sociedade em Conta de Participação a relação que detinha com pessoas físicas, quando essas em verdade lhe prestavam serviços, tentando assim dissimular o fato gerador da obrigação tributária para, concomitantemente, suprimir a retenção e o recolhimento do imposto que lhe era devido."

Portanto, restou definido, nesse suposto paradigma, um suporte probatório de apoio à multa qualificada, com os seguintes contornos:

- a) a constituição de SCP prestadora de serviços médicos;
- b) o sócio ostensivo era a pessoa jurídica autuada, ao passo que os demais, no total de 80 pessoas físicas, constavam como sócios participantes;
- c) os sócios participantes concorriam com serviços prestados à pessoa jurídica, que os remunerava mediante distribuição de lucros;
- d) os serviços prestados pelos sócios ocultos eram os mesmos do objeto social da pessoa jurídica.

Já no acórdão recorrido, o suporte probatório considerado influente na redução da multa de ofício ao percentual normal está assim tracejado:

"No TVF, a autoridade lançadora desconsiderou a existência de fato das SCP's e, atribuindo a receita nelas alocadas à empresa (sócia ostensiva), procedeu ao lançamento de ofício. Para fundamentar essa desconsideração, apontou que:

- o sócio ostensivo participava com 99% do capital social, e o sócio oculto com apenas 1%;
- as SCPs tinham tempo indeterminado;
- as SCPs tinham como sede o próprio estabelecimento da Contribuinte;
- existia total interdependência entre a venda do veículo e o financiamento, portanto, era impossível atribuir tributariamente as receitas a outra sociedade que não àquela operacional.

Ademais, acrescentou que nos registros contábeis as SCP's possuíam despesas restritas basicamente a funcionários, não contribuindo em nada para o desenvolvimento da atividade em si mesma ou para as despesas de manutenção do prédio, tais como: energia, água, etc.

[...]

Assim, considerando que a atividade será realizada em nome e na responsabilidade do sócio ostensivo, é necessário que a atividade a ser realizada seja aquela a qual esta pessoa - física ou jurídica - está mais capacitada a fazê-la.

Explico: se fosse criada uma SCP para a construção de um edifício, o natural seria que o sócio ostensivo fosse uma construtora ou incorporadora. Estranho seria

que o sócio oculto confiasse seus recursos a um indivíduo que não tem experiência ou costume na realização daquela atividade, como por exemplo um músico.

Portanto, o fato de a concessionária Recreio Veículos Ltda ser sócia ostensiva na atividade de intermediação de financiamento, interdependente à atividade de venda de veículos, não é estranho e não acarreta a impossibilidade de se atribuir tributariamente as receitas a outra sociedade que não àquela operacional. Nesse caminho, em virtude de a sócia ostensiva precisar ter conhecimento da atividade, não prospera essa razão apontada pela fiscalização como indício de inexistência efetiva das SCP's.

Ainda, contrariamente ao que foi sustentado pela DRJ, quanto à participação de pessoa ligada ao grupo econômico como sócio oculto, não há nenhum impedimento, desde que ele efetivamente contribua com recursos próprios.

Já esclarecemos acima que a SCP tem por fundamento exatamente a captação de recursos do sócio oculto pelo sócio ostensivo para a realização da atividade'. Não se consegue visualizar como o sócio oculto, contribuindo com apenas R\$ 10,00, financiou o exercício da atividade social.

Não só o valor (R\$ 10,00) é discrepante e incompatível com o financiamento da atividade, como o próprio percentual a que fazia jus o sócio oculto. Considerando que o sócio ostensivo participava com 99% do capital social e o sócio oculto com apenas 1%, esse indício é mais do que suficiente para descaracterizar a SCP.

Ora, é da própria natureza das SCP's que estas sejam constituídas, como bem explicou o julgador de primeiro grau, quando o sócio ostensivo precisa de recursos que não dispõe por conta própria. Não se trata, entretanto, de analisar se o montante é expressivo pecuniariamente, mas sim de saber se o sócio oculto efetivamente contribui financeiramente para a atividade do sócio ostensivo.

In casu, a Contribuinte admite que tinha todos os recursos necessários ao desenvolvimento da atividade por conta própria (as atividades eram realizadas em seus estabelecimentos e os encargos eram pagos por esses). Como consequência lógica, o sócio participante, ao compor o fundo social com R\$ 10,00 (1% do capital social), não contribuiu em nada para o exercício da atividade social.

Em suma, no presente caso, as SCP's inexistiam efetivamente, pois é necessário, para sua caracterização, a cumulação de recursos ou esforços para o exercício de uma atividade, demonstrando de forma incontestada que o sócio oculto contribuiu financeiramente para a atividade do sócio ostensivo, o que não ocorreu *in casu*.

[...]

Assim, deve a autoridade fiscalizadora identificar expressamente a ocorrência de uma dessas três hipóteses. *In casu*, entendeu tratar-se de fraude com base na parte final do art. 72, que descreve como ilícita a ação ou omissão tendente a "modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento".

Acontece que o supratranscrito art. 72 exige que essa ação ou omissão seja dolosa. Não restou comprovado o dolo. Primeiro porque a Contribuinte registrou adequadamente todos os lançamentos contábeis e, ainda, ofereceu-os à fiscalização quando solicitado, não deixando de atender qualquer intimação (fis. 8/14 do TVF), admitindo inclusive a Fiscalização, em determinado momento (fl. 9 do TVF), que a

documentação contábil era consistente. Segundo porque parece que a Contribuinte se equivocou acerca da natureza do instituto da SCP;

Perceba-se, portanto, que o caso versado nos presentes autos tem os seguintes contornos, no que importa ao cotejo entre o acórdão recorrido e o acórdão ofertado como paradigma:

a) a constituição de SCP que atua na intermediação de financiamento para os clientes da recorrida;

b) o sócio ostensivo era a pessoa jurídica autuada, que também atuava na intermediação de financiamento, junto com o sócio contribuinte, para possibilitar a venda de seus automóveis ao consumidor final;

c) a intermediação de financiamento não constitui atividade do objeto social da recorrida, embora necessária à realização deste;

d) o sócio ostensivo participava com 99% do capital social da SCP;

f) a recorrida registrou adequadamente todos os lançamentos contábeis ;

g) a recorrida atendeu à Fiscalização em todos os momentos em que fora requisitada;

h) a recorrida equivocou-se acerca das SCP.

Ora, o apelo da PGFN diz respeito à redução da multa qualificada. Deve-se ter em conta que o êxito da recorrida, em sede de Recurso Voluntário, decorreu da preponderância dos fatos descritos nas alíneas "f", "g" e "h", acima. Com efeito, a Turma *a quo* efetivamente entendeu que a SCP era inexistente, mas, a despeito disso, pronunciou-se a favor da então recorrente, reduzindo a sanção punitiva, ao argumento de que o registro contábil das operações de intermediação de financiamento, o atendimento à Fiscalização e o equívoco da recorrida afastavam o dolo exigível para fins de aplicação da multa qualificada.

Nessa toada, impõe-se estabelecer que o ponto nevrálgico da verificação da demonstração de dissídio interpretativo reside nos fatos que serviram de base à decisão que desclassificou a sanção aplicada. Isso porque o julgador, no instante do exame da existência de dissídio interpretativo, deve se situar sobre fatos similares em relação aos quais não se constata harmonia exegética, quando se confrontam o acórdão ofertado como paradigma e o acórdão recorrido.

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.

Agora, o acórdão nº 9101-000.528, que a recorrente trouxe à baila com o fito de evidenciar a existência de dissídio interpretativo, cotejando-o com o acórdão recorrido.

A PGFN alega que a Turma julgadora afastou a multa de ofício qualificada sobre conduta simulada, na decisão afirmada como paradigmática, distintamente da decisão tomada pela Turma *a quo*, que não deu relevância à simulação então verificada.

Não se pode perder de vista que o confronto deve ser efetuado entre o acórdão ofertado como paradigma e o acórdão recorrido a partir de fatos similares, o que não se pode confundir com a eventual qualificação jurídica dos fatos descritos nos referidos acórdãos. Vale dizer que não se pode avançar na aferição da similitude fática apenas com base no argumento de que, nos dois acórdãos, tratou-se de simulação, sem o cotejo dos respectivos suportes fáticos. Mas, caso se avance no exame dos fatos apurados no acórdão paradigma para cotejá-los com os fatos do acórdão recorrido, constata-se, ainda assim, que não há ponto de contacto por similitude. Repare-se, a tal propósito, o trecho abaixo, reproduzido do voto vencedor do acórdão selecionado como representante da alegada divergência de interpretação:

27/04/2000

A M. SERVIÇOS integraliza sua participação no Capital Social da M. SISTEMAS no montante de R\$ 162.498,00 com equipamentos utilizados pelo SISTEMA MOLICAR.

30/04/2000

Esta é a data para a qual foi estimado o valor econômico do SISTEMA MOLICAR pela Avaliação Econômica-Financeira efetuada pela empresa Deloitte Touche Tohmatsu em atendimento a solicitação da empresa AUDATEX no montante de **R\$ 12.611 mil (doze milhões, seiscentos e onze mil reais)**, conforme item 1) acima.

09/06/2000

Realizou-se nesta data Assembléia Geral Extraordinária da M. SISTEMAS, cuja ata foi protocolizada na JUCESP em 24/07/2000 e relata as seguintes decisões, entre outras:

"(b) aprovar...o aumento do capital social, atualmente de R\$ 162.498,00...para R\$ 203.123,00...mediante a emissão de 40.625...novas ações ordinárias nominativas...ao preço de emissão de R\$ 219,9262274 por ação, com base no Laudo de Avaliação preparado pela empresa especializada Deloitte Touche Tohmatsu Consultores S/C Ltda,...totalizando o valor de R\$ 8.934.502,99...sendo que R\$ 40.625,00...destinar-se-ão a aumento do capital social e R\$ 8.893.877,99...destinar-se-ão à reserva de capital...As ações emitidas em virtude do referido aumento de capital são neste ato,..., totalmente subscritas e integralizadas por AUDATEX BRASIL SERVIÇOS LTDA...neste ato representada por seu representante legal, Sr. Silvio Barbosa Bentes,..."

"(f)...consignar que, até 8 de julho de 2000, a companhia promoverá a redução de seu capital social, objetivando a retirada da acionista MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGUROS LTDA., mediante a apuração de seus respectivos haveres, para que, no mesmo ato, seja ainda deliberada a incorporação desta companhia pela AUDATEX BRASIL SERVIÇOS LTDA..."

1ª CONCLUSÃO

Nesta data, 09/06/2000, temos o ingresso da AUDATEX na M. SISTEMAS mediante a integralização de R\$ 8.934.502,99 e concomitantemente a consignação da retirada da M. SERVIÇOS da M. SISTEMAS.

Portanto o ato jurídico de ingresso da AUDATEX na M. SISTEMAS concomitante com a consignação da retirada da M. SERVIÇOS constitui o primeiro procedimento simulatório, pois evidencia-se que não ocorreu intenção das empresas M. SERVIÇOS e AUDATEX em manterem co-sociedade na M. SISTEMAS, fato que contraria a alegação constante do atendimento da intimação de 20/05/2003 da M. SERVIÇOS de “as operações de que participou durante o ano-calendário de 2000, e descritas no termo de intimação, eram lícitas e perfeitamente de acordo com a intenção das partes à época”.

Como se pode ver, não há nada no acórdão oferecido como paradigma que explicita situação fática relacionada ao emprego de SCP em negócios de apoio às atividades do sócio ostensivo, a exemplo do que foi mostrado no acórdão nº 2102-002.135. Diante disso, deve-se reputar o acórdão nº 9101-000.528 como inservível para demonstração de divergência.

Considerando as razões já externadas, opino no sentido de não conhecer o Recurso Especial fazendário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa