



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721846/2017-41
ACÓRDÃO	1202-001.311 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RECREIO VEICULOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. CONSTITUIÇÃO DE SCPS PARA PERMITIR REDUÇÃO DE TRIBUTOS DA EMPRESA SÓCIA. ATIVIDADES DESMEMBRADAS ENTRE AS SCPS

Uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas por Sociedades em Conta de Participações foram desmembradas da sociedade titular de fato da estrutura e dos rendimentos, as receitas por elas auferidas devem ser imputadas ao titular de fato da estrutura, contribuinte sujeito ao Lucro Real. A conduta planejada de constituição de sociedades em conta de participação com o único e exclusivo objetivo de aproveitamento do benefício da tribulação decorrente de opção por regime tributário menos oneroso consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, além de permitir a desconsideração do suposto planejamento tributário para tributar os resultados da SCP na apuração do lucro da sócia beneficiária da redução tributária, titular de fato da estrutura e dos rendimentos.

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO. RECEITAS DA SÓCIA OSTENSIVA ARTIFICIALMENTE TRANSFERIDAS. FATOS GERADORES PRATICADOS PELO SÓCIO OSTENSIVO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a constituição meramente formal de sociedades em conta de participação com o único objetivo de transferir artificialmente receitas dos fatos geradores praticados pelo sócio ostensivo e obter a indevida redução de tributos, tem-se por configuradas as condutas de fraude e sonegação, e justificada a imposição da multa de ofício qualificada.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ART. 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%. Com base no artigo 106, II, “c” do CTN e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. DEFESA APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE. DISCUSSÃO DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

PEDIDO GENÉRICO DE DILIGÊNCIA. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INADMISSIBILIDADE. A diligência fiscal não tem o condão de substituir a parte recorrente na sua atividade de produção probatória, de modo que o pedido genérico, o qual sequer observa o disposto artigo 16, §1º, do Decreto nº 70.235/1972, deve ser considerado não formulado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Ainda que não suscitado no recurso, cabe a redução da multa de ofício ao percentual de 100% pela aplicação retroativa da norma que estabelece penalidade menos gravosa.

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Roney Sandro Freire Correa, André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

Nos termos do inciso III, do art. 58, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designou-se redator

ad hoc para formalizar o acórdão na parte vencida, dado que o relator original Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão vencido, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no diretório oficial do CARF, e aqui reproduzidas, sem que isso implique em concordância com o teor dos referidos documentos.

RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento da 3ª Turma da DRJ/REC, o qual será complementado ao final:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 1957/1970, através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep e Multa Isolada por falta do recolhimento de estimativas (75%). O crédito tributário total importou em R\$ 6.111.937,48, fl. 2053.

De acordo com os autos de infração e com o Relatório Fiscal, fls. 2000/2047, o lançamento, que se refere ao ano-calendário 2012, ocorreu em razão de Omissão de Receitas próprias, sujeitas à tributação pelo Lucro Real, indevidamente transferidas a Sociedades em Conta de Participação.

Artifício que consiste na transferência indevida de receitas da pessoa jurídica atuada para as SCP constituídas, ao passo que as despesas se mantêm na referida pessoa jurídica. As receitas indevidamente transferidas se referem a três tipos de comissões:

- a) Pela mediação e intermediação de captação de financiamentos na venda de veículos;
- b) Pela mediação e intermediação de vendas diretas a frotistas;
- c) Pela mediação e intermediação de vendas diretas pela internet.

O auto de infração indica como responsáveis solidários pelo crédito tributário o Sr. José Braz, CPF nº 003.036.156-72, o Sr. Roberto Guimarães de Farias, CPF 172.496.007-53, e o Sr. Eloy José Mendonça Braz, CPF nº 862.412.816-15. A responsabilidade solidária foi imputada com base no disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional, CTN.

A multa aplicada foi qualificada (150%), foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais.

A contribuinte apresentou impugnação, fls. 2078/2119, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- discorda da desconsideração das Sociedades em Conta de Participação, SCP, por falta de fundamento legal;
- por tratar de demanda idêntica em outros dois processos, requer a suspensão do presente feito até o deslinde da demanda administrativa que se encontra pendente de julgamento de Recurso Voluntário junto ao CARF;

DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA

- a impugnante tem por objeto social a comercialização de veículos novos e usados, suas peças e acessórios, bem como a exploração de oficinas mecânicas para reparo e manutenção de veículos, revenda de aditivos e lubrificantes, de pneus e câmaras e mediação de negócios, Estatuto Social, doc. 01;
- as SCP exercem atividades distintas e secundárias ao objeto social da impugnante, são elas: mediação e intermediação de vendas diretas pela internet, VDI, mediação e intermediação de vendas diretas para frotista, e mediação e intermediação de captação de financiamentos, Contratos Social, doc, 04;

DA CONSTITUIÇÃO DAS SCP E DAS ATIVIDADES EXERCIDAS

- é evidente a legalidade da constituição das SCP conforme contratos e legislação própria, figura como sócio ostensivo a empresa Recreio Vitória Veículos S/A (matriz e filiais) e o Sr. Eloy Mendonça Braz como sócio participante, contribuindo ambos com a formação do patrimônio social das SCP;
- há 3 tipos de SCP vinculadas à impugnante (8 no total) que possuem contrato padrão e exercem atividades independentes da venda de veículos:

Venda Direta VDI - venda direta da fábrica ao consumidor com intermediação da SCP;

Venda a Frotista - venda direta entre a fábrica e o consumidor pessoa jurídica realizada com a intermediação da SCP ;

Captação de Financiamento de Clientes Referenciados - a remuneração é recebida pela atividade de mediação e intermediação de "vendas" de financiamentos, a SCP realiza o encaminhamento dos clientes às instituições financeiras e recebe comissão que é variável de acordo com o financiamento realizado;

conforme se observa as SCP exercem atividades de intermediação e ou mediação de negócios, portanto, diversa/secundária à atividade fim da impugnante;

DA ILEGALIDADE DA DESCONSTITUIÇÃO DAS SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DA INEXISTÊNCIA DE DESCONFIGURAÇÃO DO CONCEITO DE SCP. DO PERFEITO FUNCIONAMENTO DAS SCP

- não há previsão legal para que as SCP tenham prazo certo de existência, as regras de tributação apartada da tributação do sócio ostensivo, confirmam a possibilidade de perenidade da SCP; IN nº 1700, de 14 de março de 2017;

- o que pretende a contribuinte é auferir a receita a partir do esforço de venda de veículos novos ou usados e para isso, se vale da intermediação de agentes cujas receitas, nada mais lógico, lhes sejam apropriadas;
- os indícios e presunções utilizados pela fiscalização não se sustentam em função da verdade material dos autos, ou seja, nunca se confundiram a impugnante e as SCP, não há nos autos provas do que afirma a fiscalização.

DA INCORRETA VINCULAÇÃO DA RECEITA POR COMISSÃO À VENDA

- nas operações de vendas de carros novos não ocorre venda em consignação porque os veículos são adquiridos pela Recreio Veículos à montadora VW;
- a operação de financiamento é realizada por agente pertencente a uma instituição financeira nem a contribuinte, nem qualquer das SCP possuem competência para execução da atividade, a venda pode ocorrer sem o financiamento ou com financiamento próprio do consumidor final;
- portanto, cabe ao consumidor e à instituição financeira a efetivação da negociação do financiamento, deixa de se tratar de venda de veículo e passa a se discutir forma de pagamento que será escolhida pelo consumidor;
- escolhido o financiamento um funcionário da SCP irá encaminhar o cliente ao agente financeiro e, se realizando o financiamento, a SCP terá direito ao recebimento de uma comissão;
- destaca-se, referida atividade é independente da atividade fim da impugnante, sendo negócio jurídico diverso da venda de veículos;
- a fiscalização defende que dada a vinculação do bem e a necessidade de financiamento, a remuneração pela intermediação não pode ser tributada por outra empresa que não seja a realizadora da venda, a impugnante discorda e afirma que a atividade de venda é realizada pela Recreio Veículos Concessionária e a de financiamento pela SCP Recreio Veículos Captação de Financiamentos;
- as SCP por prestarem serviços seja para as instituições financeiras, seja para as montadoras (venda a frotista) recebem comissões sobre as quais incide o ISS;
- o pagamento de funcionários e das despesas realizadas pelas SCP são segregados na contabilidade da impugnante, doc. 07;
- assim, apesar da venda pela concessionária ser concomitante com o financiamento, são negócios diferentes que geram tributação diversa.

ECONOMIA DE CUSTOS X ECONOMIA TRIBUTÁRIA - CONFIGURAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

- a única despesa das SCP se refere aos gastos com funcionários conforme documentos contábeis anexos;
- os custos de venda são alocados nas contas da Recreio Veículos Ltda. a quem incumbe a atividade relacionada à venda de veículos;

- um dos objetivos da criação das SCP é a redução de custos operacionais o que efetivamente ocorre e não contraria o ordenamento jurídico nem tem nada relacionado com economia tributária;

- como sócia ostensiva tem a responsabilidade pela apuração e recolhimento dos impostos devidos pela SCP que são recolhidos juntamente com seus próprios impostos conforme IN/SRF nº 31/01.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - CONFIGURAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

- diferente do que alega a fiscalização a respeito da existência simulada das SCP, elas foram criadas para operacionalizar a atividade de intermediação de negócios entre instituições financeiras e consumidores e de venda direta entre fábrica e consumidores, portanto, exercem função permanente na estrutura empresarial;

- não existe no procedimento de fiscalização qualquer instrumento de prova material consistente para invalidar a forma que foi tributada a receita auferida pelas SCP;

- acrescenta que em 2011 as SCP se tornaram correspondentes bancários para realização de financiamentos diretamente com clientes da impugnante, conforme contratos, doc. 09, corroborando a distinção de atividades exercidas;

- utilizar a criação de SCP como possibilidade de planejamento tributário para reduzir a carga tributária não ofende qualquer dispositivo legal não sendo motivo para desconstituição das mesmas como procedeu a fiscalização;

- a partir de 2001 a legislação permitiu a tributação dos resultados da SCP independente da tributação do sócio ostensivo, assim, a impugnante é tributada pelo Lucro Real e as SCP pelo Lucro Presumido;

- além da função econômica as SCP foram regularmente constituídas, atuando antes dos fatos geradores dos tributos lançados e oferecendo a receita de suas atividades à tributação pelo Lucro Presumido sem que estivessem obrigadas ao Lucro Real.

DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO EM SUA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

- não se pode aceitar que a fiscalização queira impor um lançamento tributário com base em um planejamento tributário, prática lícita em busca de menor incidência tributária, no caso a criação das SCPs;

- as razões pelas quais as SCPs foram desconsideradas são infundadas sendo o Auto de Infração nulo por não ter sido descrito com clareza e falta de critério legal.

DO LANÇAMENTO

- o lançamento efetuado é consequência da recomposição da tributação da impugnante agregando as receitas decorrentes das SCPs e, como já referido, não

há motivos para a desconsideração das SCPs razão pela qual o Auto de Infração deve ser considerado nulo por erro de motivação.

DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

- não existe a indicação prevista da conduta antijurídica da impugnante que justificaria a multa qualificada tão pouco a indicação do dispositivo da Lei nº 4.502/1964 em que se enquadraria a conduta;
- acusa a multa de confiscatória e baseada em meras presunções, transcreve a Súmula nº1 do CARF e jurisprudência , fl. 38/42;
- pelos mesmos motivos se descaracteriza a Representação Fiscal para Fins Penais vez que ausente a indicação precisa do crime contra a ordem tributária.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL

- se insurge contra a conclusão da fiscalização de que a autuada serviu-se de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL indevidamente e demonstra os valores do IRPJ e CSLL em demonstrativos, fls. 2016/2017.
- a alteração só acontece em razão da desconsideração indevida das SCP e apuração dos resultados da sócia ostensiva com base no lucro real.

DOS PEDIDOS

- pede nulidade do Auto de Infração;
- protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito e realização de diligência nos termos da lei.

Em sessão de 12 de setembro de 2018, a 3ª Turma da DRJ/REC julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS. S

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. JULGAMENTO CONJUNTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal nem para o sobrestamento, nem para o julgamento conjunto de processos. O processo administrativo fiscal é regido por princípios,

dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. MULTA ISOLADA. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela interessada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. CONCEITO. DESCONSIDERAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO.

A Sociedade em Conta de Participação - SCP tem a utilidade econômica de facilitar a obtenção de financiamento para o desenvolvimento de atividade produtiva, ou seja, nasce da necessidade de suprimento de capital e tem duração transitória. Demonstrado que determinada SCP, contrariando a legislação em vigor, fora constituída para exercer funções permanentes dentro da estrutura administrativa da sócia ostensiva, com a finalidade exclusiva de ganho tributário, cabe a desconsideração da sua constituição.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Evidenciada a atitude dolosa para o não reconhecimento de receitas próprias, acarretando a redução dos tributos devidos e, por existir perfeito enquadramento da sua ação com os dispositivos legais vigentes, correta a aplicação da multa qualificada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, PIS e COFINS o decidido em relação ao IRPJ quando lançados a partir da mesma matéria fática.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Não compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento pronunciar-se acerca de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual requer a reforma do acórdão da DRJ, basicamente sob as seguintes alegações:

Preliminarmente

(i) Indevida responsabilização dos sócios

- (ii) (ii) Do cerceamento de Defesa – Do indeferimento da Prova pericial: Artigo 5º, LV da CF/88
- (iii) Alegações de Mérito
- (iv) ii. As SCP's foram regularmente constituídas e operavam suas atividades dentro da estrita legalidade;
- (v) iii. A multa aplicada é indevida e deve ser afastada.

A recorrente apresentou ainda petição de juntada de documentos comprobatórios (contratos de correspondentes bancários – e-fls. 2253) e petição em que junta parecer jurídico (efls. 2340).

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator *ad hoc*

Tempestividade do recurso voluntário

O contribuinte foi intimado do acórdão em 25/09/2018 (fls. 2190 do e-processo) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 23/10/2018 (fls. 2206 do e-processo), de modo que deve ser conhecido e analisado.

Preliminares

A Recorrente alega preliminarmente a indevida responsabilização pessoal dos sócios. Contudo, não tendo os sócios sido incluídos como recorrentes, padece a Contribuinte de legitimidade para questionar a imputação de responsabilidade, conforme expressamente consolidado na Súmula CARF n. 172:

Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103- 000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301- 004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302- 001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Assim, afasto a preliminar suscitada.

Ainda na seara preliminar, a Recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa, haja vista o indeferimento de pedido de prova pericial.

Sobre este ponto, tenho para mim que o procedimento fiscal de diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Portanto, não visa suprir a inércia probatória de qualquer uma das partes envolvidas.

É importante destacar que todas as provas existentes devem ser apresentadas já na primeira manifestação do contribuinte nos autos, seja via impugnação ou manifestação de inconformidade, de modo que qualquer pedido de diligência ou juntada posterior de provas deve ser acompanhado dos motivos que o justifiquem, conforme disposto no artigo 16, III e IV, do Decreto 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

I - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

No caso em tela, o contribuinte somente realizou um protesto genérico para a realização de diligência, o que, pela legislação regente, não é admitido:

Por todo o exposto, requer a Impugnante seja a presente Impugnação julgada procedente, reconhecendo-se a nulidade integral do Auto de Infração, em virtude de todas as impropriedades aduzidas nas razões de mérito do ora Impugnado amplamente demonstradas, eis que o lançamento fiscal carece, in totum, de qualquer fundamentação que o justifique.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial, documental e pericial, realização de diligência nos termos da lei, caso necessário.

A Impugnante protesta, ainda, pela juntada de novos documentos, caso entenda necessário; ante o grande volume de documentos envolvidos no procedimento fiscalizatório.

Aquele mesmo artigo 16 do Decreto nº 70.235/197, acima mencionado, prevê em seu §1º que considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Assim, não vislumbro qualquer cerceamento de defesa no caso concreto. Finalmente, enfrentados todos os argumentos preliminares, cumpre seguir adiante para a análise do mérito do processo.

Mérito

Conforme relatado, trata-se de autos de infração lavrados para a cobrança de créditos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no montante de R\$ R\$ 6.111.937,48, incluindo juros de mora e multa proporcional qualificada.

Infere-se do TVF que a Recorrente teria utilizado indevidamente uma Sociedade em Conta de Participações para esvaziar a sua base de cálculo através do pagamento de supostas “comissões de intermediação financeira”, submetendo tais rendimentos à tributação no lucro presumido:

O contribuinte constituiu as SCPs tão somente para se aproveitar dos benefícios da tributação pelo lucro presumido, reduzindo consideravelmente os valores apurados do IRPJ e da CSLL, bem como os valores do PIS e da COFINS devidos (que foram apurados pela sistemática cumulativa).

Esse artifício, já utilizado pelo contribuinte nos períodos fiscalizados anteriormente, e que ainda persiste no ano de 2012, consiste na transferência indevida de receitas da pessoa jurídica ora sob fiscalização para as SCPs constituídas, de forma que tais receitas são apuradas nestas, ao passo que as despesas se mantêm naquela, referindo-se as receitas indevidamente transferidas a três tipos de comissões:

- a) Pela mediação e intermediação de captação de financiamentos na venda de veículos;
- b) Pela mediação e intermediação de vendas diretas a frotistas;
- c) Pela mediação e intermediação de vendas diretas pela internet.

Ocorre que, conforme já demonstrado nos procedimentos fiscais anteriores e também minuciosamente descrito ao longo do presente Termo de Verificação Fiscal, tais receitas são relativas às atividades da própria empresa sob fiscalização, de forma que a constituição das SCPs e a transferência de receitas para as mesmas configuram práticas injustificadas, tendo como único propósito a redução tributos.

(...) Todos os contratos de constituição das SCPs, entregues pelo contribuinte por ocasião do procedimento fiscal do MPF nº 07.1.85.00-2010-00330 e juntados ao processo administrativo nº 16682.721164/2011-43, seguem um mesmo padrão, possuindo as mesmas características: datam de 01/08/2007, são assinados pelo sócio oculto ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ e por Danilo de Araújo Tambasco, administrador da sócia ostensiva RECREIO, tendo como testemunhas José Carlos Monteiro e Wesley Pereira Lourenço.

Os contratos de constituição das SCPs da Barra, entregues pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação 002, seguem o mesmo padrão dos demais e datam de 25/11/2010, tendo sido assinados pelo sócio oculto ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ e por Danilo de Araújo Tambasco, administrador da sócia ostensiva RECREIO.

(...)

Em resposta ao item 4 do Termo de Intimação 001, o contribuinte informou que não houve aportes de capital posteriormente à constituição das SCPs.

De acordo com os contratos apresentados, as SCPs foram constituídas por tempo indeterminado, tendo como sedes os locais de funcionamento dos estabelecimentos (matriz e filiais) da empresa ora sob fiscalização e todas as suas atividades são exercidas pelo sócio ostensivo RECREIO VEÍCULOS LTDA. (transformado posteriormente em RECREIO VEÍCULOS S/A).

A constituição e o funcionamento das sociedades em conta de participação regem-se pelos artigos 991 a 996 do Código Civil.

Desde 01/01/2001, as SCPs, por força da Instrução Normativa - IN SRF nº 31/2001, podem optar pela tributação pelo lucro presumido, observadas as hipóteses de obrigatoriedade do regime de tributação com base no lucro real, sendo a opção da SCP pelo regime do lucro presumido independente da opção pelo regime de tributação do sócio ostensivo. Mesmo com a revogação da IN SRF nº 31/2001, esta possibilidade ainda se mantém por força do artigo 246 da IN RFB nº 1.700/2017.

Tendo em vista a constituição da SCP dispensar formalidades, podendo ser comprovada por quaisquer meios de direito, seu contrato social só produz efeitos entre os sócios. Portanto, perante o Fisco Federal, não tem reconhecimento de entidade jurídica isolada, sendo considerada, para todos os fins como sujeito passivo da obrigação tributária principal e acessória o sócio ostensivo desta.

Embora não sejam consideradas entidades jurídicas, para fins tributários, as Sociedades em Conta de Participação - SCPs são equiparadas às pessoas jurídicas, conforme prevê o artigo 148 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

(...)

VIII – DAS CONCLUSÕES DO PRESENTE PROCEDIMENTO FISCAL

No caso em tela, o que temos é a inexistência de fato das SCPs constituídas. As receitas atribuídas a essas SCPs são na verdade auferidas pela própria empresa ora sob fiscalização. Resta evidente que diferentes departamentos da própria empresa se revestem da forma de Sociedades em Conta de Participação com o propósito de reduzir tributos.

Dada a falta de personalidade jurídica das SCPs criadas por tempo indeterminado, há confusão entre as duas sociedades em termos de visibilidade dos atos de uma e de outra. Em que pese a RECREIO VEÍCULOS lançar de forma individualizada as receitas e as despesas (somente de pessoal) atribuídas às SCPs, os empregados estão registrados no mesmo CNPJ, as notas fiscais são emitidas em nome da RECREIO e quem se obriga junto às instituições financeiras é a própria na condição de sócia ostensiva.

Ao se dirigir a uma concessionária da RECREIO VEÍCULOS, o cliente que adquire um veículo a prazo, o faz nas instalações e com vendedores da RECREIO e certamente nem toma conhecimento da existência de uma outra sociedade ali existente, uma vez que os negócios que são praticados pelas SCPs externamente são assumidos pela pessoa jurídica do sócio ostensivo.

As SCPs que, por definição, deveriam fomentar ou viabilizar algum novo investimento ou incremento na atividade empresarial do contribuinte (sócio ostensivo), estariam, no presente caso, se aproveitando de toda a estrutura física deste, para o seu funcionamento, não tendo o sócio oculto contribuído em nada para o exercício da atividade. Ressalte-se que o sócio oculto ingressou com apenas R\$ 10,00, com participação de apenas 1% do capital social das SCPs. Além disso, todos os custos e despesas operacionais tais como manutenção dos prédios, energia, água, seguro predial, 'marketing', propaganda, etc. são suportados pelo sócio ostensivo.

Que sentido tem a criação de uma sociedade em conta de participação em que o sócio oculto tem participação irrisória no capital social da mesma, em que todos os custos são arcados pelo sócio ostensivo, que é quem também se beneficia dos resultados alcançados?

Neste ponto, vale a pena transcrever os trechos mais relevantes dos julgamentos realizados nos processos administrativos em curso, relativos às fiscalizações dos anos anteriores.

(...)

A situação identificada no ano de 2012, assim como nos anos anteriores, evidencia a inexistência de fato das SCPs constituídas, pois vai de encontro à natureza das SCPs, que são sociedades constituídas para que o sócio oculto provenha os recursos necessários para a realização da atividade, com direito aos resultados econômicos advindos da mesma.

Por todo o exposto, não restam dúvidas que os valores das comissões apropriados às SCPs se referem a receitas auferidas pelo próprio contribuinte, em seus estabelecimentos, sob a tutela de seus custos e despesas operacionais, e que foram subtraídas indevidamente do cômputo da sua Receita Bruta.

Ao transferir receitas próprias para SCPs artificialmente constituídas, que não operavam de fato, o contribuinte empreendeu uma conduta lesiva ao Fisco Federal, na medida em que:

- 1) Reduziu a 32% a base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a receita indevidamente transferida, considerando que as SCPs fictícias eram optantes da tributação pelo regime do Lucro Presumido.
- 2) Reduziu a tributação do PIS e da COFINS, mediante a aplicação de alíquotas menores, uma vez que as receitas indevidamente transferidas foram tributadas

nas SCPs pelo regime cumulativo, permitido às empresas optantes pelo Lucro Presumido.

Por desconsiderar a existência de fato das SCPs, a Fiscalização da RFB reconstituiu a receita bruta do contribuinte, incorporando as receitas de comissões por vendas diretas e intermediação financeira, e procedeu ao lançamento do correspondente crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Verifica-se, portanto, que a questão de fundo é a validade da utilização de SCPs nas operações da Recorrente.

Antes de adentrar no caso concreto, cumpre esclarecer que a SCP é uma sociedade na qual uma ou mais pessoas fornecem recursos a um empreendedor, que os empregará em determinados negócios, com o objetivo de, ao final do prazo estipulado ou ao término do empreendimento, repartir os resultados auferidos (SPINELLI, Luis F.; SCALZILLI, João P.; TELLECHEA, Rodrigo. **Sociedade em Conta de Participação**. 2ª ed. São Paulo: Grupo Almedina, 2023, p. 34).

Assim, as obrigações perante terceiros não são de responsabilidade da SCP, mas do sócio ostensivo (art. 991, parágrafo único). Por se tratar de sociedade não personificada, Para viabilizar o desenvolvimento da atividade, as partes ajustam entre si quais serão as contribuições de cada sócio e a forma de distribuição dos resultados (SPINELLI, Luis F.; SCALZILLI, João P.; TELLECHEA, Rodrigo. **Sociedade em Conta de Participação**. 2ª ed. São Paulo: Grupo Almedina, 2023, p. 35). Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho explica que:

Quando duas ou mais pessoas se associam para um empreendimento comum, poderão fazê-lo na forma de sociedade em conta de participação, ficando um ou mais sócios em posição ostensiva e outro ou outros em posição oculta (chamam-se estes sócios participantes). (...)

“Tais, de qualquer forma, são as peculiaridades deste tipo societário, que seria preferível entendê-lo, mais, como uma espécie de contrato de investimento, que o legislador resolveu denominar por “sociedade”, do que, propriamente, como uma espécie de sociedade comercial.” (COELHO, Fábio Ulhoa. Novo manual de direito comercial: direito de empresa. 30ª edição. São Paulo: RT, 2018, p. 173 e COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 282)

Assim, pessoas interessadas em fazer parte do empreendimento destinam recursos para que as atividades sejam exercidas, buscando participar de seus resultados econômicos, por meio de SCP. A sociedade empresária que tem condições de participar do projeto será a sócia ostensiva, executando os serviços ou a obra e aparecendo perante o mercado e os potenciais contratantes, enquanto os demais, sócios ocultos, aportarão os recursos e, na qualidade de sócios participantes, terão direito à participação proporcional nos lucros advindos.

As sociedades em conta de participação por sua natureza de investimento têm tempo determinado para a sua existência, sendo certo que as especialidades dos sócios ostensivo e oculto são claramente distinguíveis.

No caso dos autos, verifica-se que as SCP foram criadas todas de forma padronizada, em uma mesma data, por tempo indeterminado, sempre com o mesmo sócio oculto, o qual era, e ainda o é, pessoa vinculada à impugnante, o diretor da empresa RECREIO VEÍCULOS AS, o Sr. Sr. ELOYJOSÉ MENDONÇA; e a elas foi atribuída uma atividade relacionada a cada um objeto social da recorrente, qual seja, a intermediação de financiamento nas vendas, bem como outras modalidades de vendas (pela internet e a frotistas).

Anteriormente ao planejamento, a intermediação de financiamento para vendas era feita pela própria RECREIO VEÍCULOS SA, e os valores auferidos a título de comissões eram registrados nas contas contábeis denominadas Receita de Comissões Bancos e Financeiras.

Nesse aspecto, neste tipo de negócio, não há possibilidade de se dissociar a venda do veículo com seu financiamento e a consequente remuneração pela intermediação financeira, uma vez que todo o processo que faz nascer o contrato de financiamento ocorre concomitantemente à realização da venda do veículo, sendo este o meio de viabilização do negócio, visando a complementar os recursos dos clientes da concessionária. Ou seja: as receitas de intermediação de contratos de financiamento ocorrem a partir da concomitância da venda do veículo.

Neste ponto, discordamos do parecer do Professor Roque Carrazza quando sustenta que:

IV- Também ofato de não haver, na constituição dessas SCP's, investimentos vultosos, efetuados pelos sócios participantes, não alui a estrutura societária montada pelas Consulentes.

A uma, porque não há qualquer determinação legal condicionando a validade desse tipo societário a expressivos aportes de capital.

A duas, porque a contribuição para o fundo de uma SCP não precisa ser necessariamente efetuada em moeda, mas, pelo contrário, pode igualmente se dar em bens, serviços, mão-de-obra, maquinários, e assim por diante.

E, a três, porque o capital social de qualquer sociedade (que, em regra, inexiste na SCP), deve ser apenas o suficiente para o atingimento de seus objetivos.

Observe-se, acerca deste último ponto, que, em uma sociedade dedicada à prestação de serviços de intermediação, o capital social quase sempre é mais modesto do que o de sociedades empresárias, que se dedicam ao comércio, à industrialização de bens, ou mesmo à prestação de serviços, com aplicação de materiais (v.g., os serviços prestados por oficinas mecânicas). O motivo disso é onipatente: as sociedades que prestam serviços de intermediação não necessitam de investimentos de monta (com maquinários, estoques, galpões de armazenagem etc.), para que possam operar e atingir seus objetivos.

Logo, a inexistência de aportes de valores significativos, na constituição das SCP's vinculadas às Consulentes, não é motivo juridicamente suficiente para que se presuma que a estrutura em foco tenha sido criada apenas para propiciar economia tributária.

Isto porque, embora na teoria esteja correta a visão defendida, na prática a conforme bem apresentado pelo acórdão recorrido, as condições em que firmados os negócios aqui analisados dificilmente caracterizam a SCP, posto que *o Fundo Social das SCP foi de R\$1.000,00 (um mil reais), sendo 99% pertencentes à Impugnante e 1% pertencente ao sócio oculto, que "investiu" apenas R\$10,00. Em decorrência do irrisório valor acima apontado, há de se concluir que não foi apresentado nos autos contribuição de cada sócio para a formação do fundo social.*

Registre-se, ademais, que as operações da Recorrente já foram objeto de outros processos administrativos neste e. CARF, entre eles o Processo n. 15586.720635/201393, julgado em sessão de 27 de julho de 2018, de relatoria do Conselheiro Rafael Gasparello Lima, em que se chama atenção para o fato de o negócio jurídico de correspondente financeiro ser regulamentado pela Resolução Bacen nº 3.954/2011, havendo requisitos específicos, inclusive quanto à cessão da atividade, conforme excerto do voto proferido pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão n. 1201-001.825:

As receitas consideradas omitidas correspondem às comissões incidentes sobre a intermediação de financiamentos bancários destinados à aquisição de veículos vendidos pela Recorrente. Tratam-se de serviços "paralelos" à atividade de comercialização em questão e que estão diretamente relacionadas aos contratos de correspondente firmados entre a Recorrente e algumas instituições financeiras.

A possibilidade de contratação de correspondentes no País por instituições financeiras não é algo novo no ordenamento jurídico brasileiro. Foi autorizada inicialmente em 1973, estando a matéria regulamentada atualmente pela Resolução Bacen nº 3.954/2011.

Os correspondentes bancários são empresas contratadas por instituições financeiras e autorizadas a funcionar pelo Banco Central para prestar serviços bancários à população, representando-as. Como exemplo de correspondentes bancários temos, dentre outras sociedades, as lotéricas, os bancos postais, farmácias e as concessionárias de veículos (caso da Recorrente).

A regra geral é a de que os direitos e as obrigações inerentes aos contratos de correspondente são intransferíveis. Dizemos como regra geral porque a própria norma estabelece, no seu artigo 7º (sétimo), que:

Art. 7º Admite-se o substabelecimento do contrato de correspondente, em um único nível, desde que o contrato inicial preveja essa possibilidade e as condições para sua efetivação, entre as quais a anuência da instituição contratante.

§ 1º A instituição contratante, para anuir ao substabelecimento, deve assegurar o cumprimento das disposições desta resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de contratação na forma do art. 3º.

§ 2º É vedado o substabelecimento do contrato no tocante às atividades de atendimento em operações de câmbio.

Como se percebe, existe regra expressa que permite o substabelecimento (parcial ou total) do contrato de correspondente, mas desde que (i) o contrato inicial possua cláusula expressa nesse sentido; e (ii) haja anuência da instituição financeira contratante, a quem compete assegurar o cumprimento das demais disposições previstas na mencionada Resolução.

Nesse caso concreto, após a Recorrente e as instituições financeiras contratantes terem sido intimadas, foram trazidos aos autos vários documentos, dos quais merecem atenção as cópias de contratos firmados entre a Recorrente e o Itaú Unibanco (fls. 2.967/2.972), Banco Volkswagen (fls. 3.312/3.316) e Banco Panamericano (fls. 3.337/3.345).

Da leitura de tais contratos, percebe-se que a Recorrente faz jus ao recebimento de comissões pela prestação de serviços de correspondente bancário, bem como que existem cláusulas que permitiriam o substabelecimento das atividades contempladas no contrato, mas desde que com expressa anuência do Banco, na linha do que determina a norma regulamentadora apontada.

Após várias vezes intimada, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a celebração de contrato de substabelecimento com os referidos Bancos contratantes, o que levou a autoridade fiscal a questionar o procedimento de alocação das receitas. (...)

A DRJ, porém, entendeu que esses documentos seriam insuficientes para permitir a segregação das receitas. Desta forma, considerou que o titular das receitas de fato seria a Recorrente (e não a empresa Siga Pollo). Veja, a propósito, o seguinte trecho da decisão de piso:

As instituições financeiras foram intimadas. Elas trouxeram cópia dos contratos que pactuaram com a Pollo, segundo os quais esta sociedade faria jus a comissões pela prestação de serviços, na qualidade de correspondente (fls. 2967/2972, 3095/3097, 3191/3193, 3312/3316 e 3337/3345). Apesar disso, por orientação da Pollo, os pagamentos das comissões baseadas nos financiamentos de veículos vendidos por ela eram realizados à Siga Pollo.

As relações de pagamentos efetuados pelas financeiras à Siga Pollo, as notas fiscais emitidas pela Siga Pollo e os registros contábeis e fiscais das vendas da Pollo constituem provas inexoráveis de que as notas fiscais da Siga Pollo e os pagamentos das comissões pelas instituições financeiras estavam respaldados nas vendas de veículos realizados pela Pollo.

Os impugnantes não veem problemas em serem segregadas as atividades de intermediação de financiamentos e de revenda de veículos em duas empresas. A análise desse argumento, contudo, não é essencial para o deslinde da questão. O importante é identificar quem é o titular da receita bruta e da renda; ou seja, o contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

A exigência de vinculação direta do capital social da concessionária para a liberação dos financiamentos ou alienação fiduciária em arrendamento mercantil por parte das instituições financeira não é premissa básica para que os contratos de prestação de serviços de correspondente fossem realizados com a Pollo e não com a Siga Pollo. Ao contrário, poderia ser um requisito para que a instituição financeira contratante somente aceitasse a Pollo como prestadora de serviços de correspondente.

A atividade de correspondente mereceu atenção do Estado, em virtude de seu comprometimento com a fé e com a economia popular. Por isso, o Banco Central regulou a contratação de correspondentes nos País pelas instituições financeiras, editando a Resolução Bacen 3.954/11.

Contrato de correspondente é o negócio jurídico em que sociedades, empresários, associações, prestadores de serviços notariais e de registro ou empresas públicas prestam serviços de atendimento a clientes e usuários de uma instituição financeira, mediante remuneração (arts. 1º, 3º, 4º, 4ºA e 11, V, da Resolução Bacen 3.954/11).

A recepção e o encaminhamento de propostas de operações de crédito e de arrendamento mercantil, concedidos pela instituição financeira, constituíam-se nos principais objetos dos contratos de correspondente constantes dos autos (art. 8º, V, da Resolução Bacen 3.954/11), nos quais também era agregada a obrigação de prestar serviços complementares de coleta de informações cadastrais e de documentação, bem como o controle e processamento de dados (art. 8º, parágrafo único, da Resolução Bacen 3.954/11).

As instituições financeiras assumem inteira responsabilidade pelo atendimento prestado pelos seus correspondentes, pois estes atuam por conta e sob as diretrizes delas, mediante garantia de integridade, confiabilidade, segurança e sigilo das transações, bem como cumprimento das normas aplicáveis (art. 2º da Resolução Bacen 3.954/11). Em razão disso, verificam-se cláusulas nos acordos com o Banco Volkswagen (10.3, fl. 3315), com o grupo ItaúUnibanco (20, fl. 2972) e com o Banco Panamericano (8.1.e, fl. 3342) que vedam a subrogação ou substabelecimento dos direitos e obrigações do correspondente sem a prévia e expressa anuência da instituição financeira.

A norma reguladora estabelece uma série de obrigações para os correspondentes. Entre elas, destacam-se: a exigência de relação formal de vínculo empregatício ou contratual com as pessoas naturais integrantes da sua equipe, envolvidas no atendimento aos clientes e usuários da instituição financeira (art. 10, I, da

Resolução Bacen 3.954/11); a identificação dessas pessoas para o público mediante crachás (art. 11, II, da Resolução Bacen 3.954/11) e para o envio da documentação à instituição contratante (art. 11, III, da Resolução Bacen 3.954/11); e a submissão dos correspondentes e operações ao controle do Banco Central (art. 10, X e XI, 12A e 14, § 3º, da Resolução Bacen 3.954/11).

Como se vê, o conteúdo do contrato de correspondente prevê uma obrigação, em princípio, intransferível. Caberia à autuada comprovar que a Pollo, contratante com as instituições financeiras na condição de correspondente, teria transferido seus direitos e obrigações para a Siga Pollo, com a anuência expressa das entidades contratantes. Contudo, isso não foi realizado.

Os três grupos de instituições financiadoras citados no processo como contratantes dos serviços da Pollo (Volkswagen, Itaú Unibanco e BV Financeira) não revelam a Siga Pollo como correspondente, mas sim a Pollo, entre as relações de correspondentes divulgadas na internet exigidas pelo Banco Central (art. 15 da Resolução Bacen 3.954/11), apenas a Pollo (fls. 5018/5031).

A decisão de primeira instância, nesse particular, não merece reforma. Isso porque a anuência expressa das instituições financeiras contratantes em contrato específico de substabelecimento é pressuposto essencial para a cessão (parcial ou integral) das atividades de correspondente bancário, como prescreve o artigo 7º da Resolução do Bacen nº 3.954/2011.

A norma admite o substabelecimento do contrato de correspondente, mas impõe requisitos jurídicos essenciais para que isso ocorra. É justamente para esse “detalhe” que a Recorrente parece não ter se atentado.

As instituições financeiras contratantes devem assegurar o cumprimento das disposições daquela resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de “subcontratação”, razão pela qual a sua vinculação solene e formal é pressuposto de validade e eficácia da cessão contratual.

O correspondente atua pessoalmente nesse tipo de relação jurídica, afinal atua por conta e sob as diretrizes da instituição contratante, que assume inteira responsabilidade pelo atendimento prestado aos clientes e usuários por meio do contratado, à qual cabe garantir a integridade, a confiabilidade, a segurança e o sigilo das transações realizadas por meio do contratado, bem como o cumprimento da legislação e da regulamentação relativa a essas transações.

Ora, a ausência do cumprimento dos aspectos “formais” para a correta cessão de contrato de correspondente enseja a invalidade da correspondente declaração de vontade apresentada pelas partes. A solenidade requerida pelo artigo 7º da Resolução, segundo penso, integra a própria substância do ato.

Segundo o artigo 167, IV, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei.

(...)

O não cumprimento desse requisito – como é o caso – enseja a nulidade da cessão contratual oposta pela Recorrente e, mais ainda, enseja a tributação das receitas indevidamente alocadas a terceiro pelo seu verdadeiro titular, ou seja, a Recorrente.

Não se trata aqui, repita-se, de medida contrária à legalidade de segregar atividades empresariais entre mais de uma sociedade do mesmo grupo econômico, mas sim de uma tentativa equivocada do contribuinte de transferir receita própria, tributável sob a sistemática do lucro real, a outra empresa do grupo, sujeita ao lucro presumido.

Entendo correta, portanto, a caracterização da infração por omissão de receita.

Da equiparação com a sistemática aplicável à SCP

Aduz os Recorrentes que a empresa Siga Pollo (empresa que reconheceu as receitas na sistemática do lucro presumido) poderia ter sido equiparada a uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), fato este que comprometeria a acusação fiscal.

A decisão de primeiro grau afastou tal alegação, sob a seguinte justificativa:

(...)

As comissões pela prestação de serviços de correspondente devem integrar a receita bruta e a renda da Pollo.

Também nesse ponto a decisão da DRJ merece ser acolhida.

Além do fato da Siga Polo não ser qualificada como uma verdadeira SCP, a analogia em questão sequer é cabível. As receitas consideradas omitidas, conforme visto, de fato deveriam ter sido registradas e tributadas pela Recorrente, que é a sua verdadeira titular.

Igualmente, os contratos de correspondente financeiro, existentes entre a Recorrente e as instituições financeiras, estabelecem a possibilidade de subestabelecimento e cessão do seu escopo, desde que a anuído pela contratante, instituição financeira. Todavia, não foi subestabelecido ou cedido tal vínculo contratual, com a imprescindível anuência.

No caso concreto, o contrato com a Volkswagen é explícito (fls. 2266 e seguintes do e-processo):

CONTRATO DE CORRESPONDENTE

BANCO VOLKSWAGEN S.A., com sede social no Estado de São Paulo, Cidade de São Paulo, na Rua Volkswagen, 291, inscrito no CNPJ/MF sob nº 59.109.165/0001-49, neste ato representado nos termos de seu Estatuto, doravante denominada ("BANCO"); e

RECREIO VEICULOS LTDA com sede na Cidade de Janeiro, Estado de Rio de Janeiro, na Estrada Benvindo de Novais – 2021, Recreio dos Bandeirantes, inscrito no CNPJ/MF sob nº 39.531.199/0001-10, neste ato representado nos termos de seu Contrato Social, doravante denominado ("CORRESPONDENTE");

BANCO e CORRESPONDENTE doravante denominados individual e indistintamente como ("Parte") e em conjunto como ("Partes").

- 2.4. Ao CORRESPONDENTE fica expressamente vedado: (i) emitir, a seu favor, carnês ou títulos relativos às Operações realizadas ou a este Contrato; (ii) cobrar por conta própria, a qualquer título, valor relacionado com os produtos e serviços de fornecimento do BANCO; (iii) realizar adiantamento a cliente por conta de recursos a serem liberados pelo BANCO, sob pena de aplicação das penalidades previstas neste Contrato e em Lei; (iv) utilizar-se de instalações cujas

configuração arquitetônica, logomarca e placas indicativas sejam similares às adotadas pelo BANCO em suas regionais e postos de atendimento; (v) subestabelecer, subcontratar, ceder ou por qualquer outra forma transferir terceiros quaisquer dos serviços, objeto deste Contrato, sem a observância do disposto na cláusula 10.3.

- 10.3. O CORRESPONDENTE poderá sub-rogar ou subestabelecer os direitos e obrigações conferidos pelo presente Contrato, em um único nível, a outra pessoa jurídica, mediante prévia e expressa anuência do BANCO e observância

das regras contidas neste Contrato, bem como nas normas do CMN que regem a atividade de correspondentes no País.

No caso, não se identifica qualquer documento indicando a anuência do Banco na que a SCP se sub-rogasse no referido contrato, indicando, portanto, tratar-se de receita da Recorrente e nela devendo ser tributada.

No que diz respeito as demais atividades, elas se confundem com o verdadeiro núcleo de atividade da Recorrente (venda direta, venda a frotistas, de sorte que não se consegue identificar qual o papel da SCP na operação.

No mesmo sentido, os seguintes precedentes:

Numero do processo: 15586.720635/2013-93

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jul 24 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Mon Oct 15 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2008, 2009 NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não há nulidade do lançamento, quando formalizado com a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, inexistindo as hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. Os valores das comissões pela intermediação de financiamentos devidas por instituições financeiras, decorrentes de veículos comercializados pela pessoa jurídica, integram a receita tributável dessa mesma pessoa jurídica. OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DECORRÊNCIA O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso. MULTA QUALIFICADA A omissão de receita, isoladamente, não proporciona a imposição da multa de ofício qualificada, exigindo a demonstração do evidente intuito de fraude. PEDIDO DE

PERÍCIA/DILIGÊNCIA Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tais providências se revelam prescindíveis para instrução e julgamento do processo.

Numero da decisão: 1201-002.320

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a qualificação da multa, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe negou provimento. (assinado digitalmente) EVA MARIA LOS - Presidente em exercício. (assinado digitalmente) RAFAEL GASPARELLO LIMA - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado). Ausentes, justificadamente, Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado, substituídos, respectivamente, pelos conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Breno do Carmo Moreira Vieira.

Nome do relator: RAFAEL GASPARELLO LIMA

Numero do processo: 16682.723015/2015-42

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Dec 15 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Thu Feb 02 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA. Não há de se falar acerca de falta de fundamentação do Auto de Infração quando da sua leitura puder o contribuinte exercer o seu direito de defesa, como no caso dos autos. Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal que indicaram claramente o “Enquadramento Legal”, apontando os dispositivos legais infringidos pelo contribuinte. Alegação de falta de fundamentação legal afastada. NULIDADE. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO CABIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. ANÁLISE DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTANTES DOS AUTOS. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. A valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre por parte da autoridade julgadora, sendo que a conversão do julgamento em diligência apenas deve ser realizado com o escopo de complementar ou de se obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, de modo que nos casos em que o conjunto probatório constante dos autos é por demais

suficiente e permite que o julgador forme sua convicção sobre as matérias que estão em litígio, a conversão do julgamento em diligência acaba se mostrando de todo desnecessária. A perícia se revela como prova de caráter especial e apenas será cabível nas hipóteses em que a matéria de fato ou assunto de natureza técnica demandar juízo técnico especializado, revelando-se, portanto, prescindível naquelas hipóteses em que a matéria a ser analisada é de natureza puramente jurídica. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. CONSTITUIÇÃO DE SCPS PARA PERMITIR REDUÇÃO DE TRIBUTOS DA EMPRESA SÓCIA. ATIVIDADES DESMEMBRADAS ENTRE AS SCPS. Uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas por Sociedades em Conta de Participações foram desmembradas da sociedade titular de fato da estrutura e dos rendimentos, as receitas por elas auferidas devem ser imputadas ao titular de fato da estrutura, contribuinte sujeito ao Lucro Real. A conduta planejada de constituição de sociedades em conta de participação com o único e exclusivo objetivo de aproveitamento do benefício da tributação decorrente de opção por regime tributário menos oneroso consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, além de permitir a desconsideração do suposto planejamento tributário para tributar os resultados da SCP na apuração do lucro da sócia beneficiária da redução tributária, titular de fato da estrutura e dos rendimentos. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO. RECEITAS DA SÓCIA OSTENSIVA ARTIFICIALMENTE TRANSFERIDAS. FATOS GERADORES PRATICADOS PELO SÓCIO OSTENSIVO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Constatada a constituição meramente formal de sociedades em conta de participação com o único objetivo de transferir artificialmente receitas dos fatos geradores praticados pelo sócio ostensivo e obter a indevida redução de tributos, tem-se por configuradas as condutas de fraude e sonegação, e justificada a imposição da multa de ofício qualificada.

Numero da decisão: 1302-006.394

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à tributação conjunta das receitas da sócia ostensiva e das sociedades em conta de participação, (iii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à imposição da multa de ofício qualificada, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega(relator) que votou por dar provimento ao recurso, em relação a tal matéria. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo ficou designado como redator do voto vencedor quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido. (documento assinado digitalmente) Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator Designado (documento assinado digitalmente) Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente

convocado(a)), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira. Nome do relator: SAVIO SALOMAO DE ALMEIDA NOBREGA

Com base nesses fundamentos, entendo que andou bem o acórdão recorrido na manutenção do auto de infração, razão pela qual nego provimento ao recurso em relação a esta matéria.

A Recorrente ainda protesta contra a multa qualificada.

No que diz respeito, contudo, a qualificação da multa em si, extrai-se do TVF que a acusação fiscal pauta-se na existência de simulação, haja vista que:

Assim, por meio de um esquema concebido por seus administradores, o contribuinte promoveu a transferência abusiva de receitas da empresa ora sob fiscalização para empresas existentes apenas formalmente, fazendo com que parcela substancial de suas receitas próprias fosse oferecida à tributação sob um regime de apuração bem mais favorecido. Tal prática tem como pano de fundo a obtenção da redução do ônus tributário.

Com esta estratégia contábil/tributária, o contribuinte, que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação, minimiza artificialmente suas receitas de tal modo a sucessivamente gerar prejuízos fiscais ou reduzir seus lucros. De modo inverso, as SCPs fictícias, que não possuem custos e despesas de vulto e dispõem de condições bem mais vantajosas de tributação, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação sob um regime de apuração bem mais favorável. Com este esquema de negócios, o contribuinte, de forma ardilosa, buscou evadir-se de parte dos encargos tributários incidentes sobre os negócios jurídicos praticados. Toda essa engenharia foi arquitetada, apenas, para a criação de instrumentos dos quais as partes envolvidas se utilizaram para encobrir os negócios efetivamente realizados, permitindo que se esquivassem de pagar integralmente os tributos incidentes sobre tais operações.

Ressalte-se, mais uma vez, que essas sociedades não desempenharam qualquer outra função na estrutura da empresa ora sob fiscalização, inexistindo razões econômicas que justificassem sua constituição senão a clara intenção de evadir-se de parte de suas obrigações para com o Fisco.

Importante notar que o procedimento adotado pelo contribuinte no presente caso, conforme já detalhadamente descrito no presente Termo de Verificação Fiscal, não configura uma real alteração na estrutura de negócios com separação das atividades da empresa em pessoas jurídicas distintas, ainda que com intuito de reduzir tributos. O que restou evidente foi a transferência artificial de receitas próprias a pessoas jurídicas inexistentes de fato, de forma a reduzir a tributação. Ou seja, não se trata de planejamento tributário, mas sim de sonegação fiscal.

A própria conclusão que fundamenta o presente lançamento, de que as SCPs não existiram de fato, evidencia a intenção dos administradores ao transferir de modo artificial receitas próprias para empresas inexistentes, criadas apenas formalmente, conduta esta tendente a impedir o conhecimento integral por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, caracterizando a sonegação fiscal, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

Não é possível admitir que as SCPs de fato não tiveram existência e deixar de qualificar a multa de ofício, uma vez que assim determina a legislação tributária no caso da constatação de sonegação.

Sobre este ponto, peço vênia para transcrever excerto do voto vencedor do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, nos autos do Processo nº 16682.723054/2015-40, que analisou os mesmos fatos discutidos nos presentes autos:

Observe-se que o legislador previu a multa de ofício no percentual ordinário de 75% (setenta e cinco por cento) para as hipóteses de “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Diversamente, para as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, estipulou o percentual qualificado para penalizar em grau diverso os responsáveis pelas condutas (comissivas ou omissivas) dolosas destinadas a “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária” “da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais” ou “das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”, ou ainda, 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”.

No caso tratado nos presentes autos, como apontado pela autoridade responsável pelo lançamento de ofício, a Recorrente alterou as características do fato gerador da obrigação tributária principal (o que se amolda à descrição do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964), com a transferência de parcela substancial das receitas por ela, efetivamente, auferidas a Sociedades em Conta de Participação (SCP) que não possuíam existência autônoma de fato, para submetê-las a tributação mais favorecida, em lugar de tributá-las sob a única pessoa jurídica efetivamente existente.

O próprio relator ratifica tal conclusão, no seguinte trecho do seu voto:

Dessa forma, revela-se correta a conclusão da Fiscalização de que foram formalmente constituídas as SCPs tão-somente com o objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação pelo lucro presumido, devendo a tributação dos valores contabilizados como receita das SCPs ser considerada na conta da recorrente, com base no lucro real, uma vez que não foi comprovada a ocorrência de qualquer efeito econômico suscetível distinto do alcançado pela própria

Interessada. Em síntese, conclui-se que as SCPs não tiveram existência fática, mas apenas formal, e, conforme restou apurado nos autos, todos os atos foram praticados, na prática, pela própria recorrente. Fica, portanto, patente a descaracterização do propósito negocial dessas sociedades.

Com a conduta de segregar as receitas em várias SCPs, foram alterados, formalmente, os sujeitos passivos das obrigações tributárias e o regime de tributação aplicável às receitas auferidas, da sistemática baseada no Lucro Real para aquela embasada no Lucro Presumido, com suas repercussões nos demais tributos.

Ao mesmo tempo, a referida segregação visou dificultar o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos fatos geradores praticados, de fato, pela Recorrente, “mascarando os” por meio das interpostas SCPs, o que remete à conduta de sonegação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Neste sentido, diversamente do que entendeu o Relator, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal ponto, com a manutenção da multa ofício no seu percentual qualificado, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento).

Na mesma linha o acórdão n. 9101-006.503, de 09 de março de 2023:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008, 2009 MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CRIAÇÃO SIMULADA. FRAUDE E SONEGAÇÃO CARACTERIZADA. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal revelase clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação - SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCP's, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta. Não se trata, no caso, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito. É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício.

A meu ver, portanto, ao imputar rendimentos à SCP sem qualquer fundamento jurídico (contrato), a Recorrente acabou cometendo a sonegação fiscal, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

Assim, deve ser mantida a multa qualificada. Contudo, referida multa deve ser reduzida ao patamar de 100%, com base no artigo 106, II, “c” do CTN e no artigo 8º da Lei nº 14.689/2023.

Conclusões

Em vista do exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto