



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.723015/2015-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.394 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente RECREIO VEÍCULOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

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.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1302-006.394 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.723015/2015-42

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.867/1.874) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls. 1.876/1.883), relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011 e cujas exigências abarcam a cobrança dos tributos (principal), a incidência dos juros de mora e aplicação de multa de ofício qualificada de 150% em razão da Fiscalização ter entendido pela configuração de fraude.

Com base no Relatório do Acórdão nº 09-61.760 (fls 2.487/2.507), o qual estarei por adotá-lo, aqui, e transcrevê-lo, a seguir, no que diz com os pontos que aqui nos interessam, o caso ora em análise pode ser facilmente compreendido a partir dos trechos a seguir reproduzidos:

“Trata o processo de autos de infração lavrados pela Delegacia de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro, Demac/RJ, em que se exige da Interessada acima identificada a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Os tributos lançados foram acrescidos de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora. A descrição dos fatos nos autos de infração informa que houve insuficiência de recolhimento das supramencionadas contribuições.

Tributo	Período de Apuração
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ	Anos-calendário 2010 e 2011
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Anos-calendário 2010 e 2011
Programa de Integração Social - PIS	12/2010 e AC 2011
Contribuição p/Financiamento da Seguridade Social - COFINS	12/2010 e AC 2011

A impugnante é pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de Sociedade Anônima de capital fechado e seu objeto social, conforme definido no art. 3º de seu Estatuto Social, é:

Art. 3º. O objeto social da Companhia é a comercialização de veículos novos e usados, suas peças e acessórios; exploração de oficinas mecânicas para reparos e manutenções de veículos em geral/serviços de lanternagem, funilaria e pintura de veículos automotores; serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores; serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores; serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores; revenda de aditivos e lubrificantes, de pneus e câmaras e mediações de negócios.

Segundo a autoridade autuante, o procedimento de auditoria fiscal foi programado em virtude de, em procedimentos fiscais anteriores, ter havido a constatação de prática de planejamento tributário indevido ou abusivo, por meio da utilização de Sociedades em Conta de Participação (SCP), constituídas especificamente para cada um dos seguintes objetos:

- Mediação para Clientes Referenciados; e intermediação de Vendas de Captação de Financiamentos
- mediação e intermediação de Vendas a Frotistas;
- mediação e intermediação de Vendas Diretas Internet (VDI).

Em cada um de seus contratos, as SCP foram constituídas pela empresa RECREIO VEÍCULOS SA, sócio ostensivo, e pelo Sr. ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ, sócio oculto e diretor da empresa RECREIO VEÍCULOS SA, e seus fundos sociais conformados como segue:

CLÁUSULA QUARTA - DO FUNDO SOCIAL

O Fundo Social desta Sociedade é de R\$ 1.000,00 (um mil reais), sendo distribuído entre os sócios, na seguinte proporção:

Nº	Sócias	R\$	%
01	RECREIO VEÍCULOS LTDA.	990,00	99,00
02	ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ	10,00	1,00
	TOTAL.....	1.000,00	100,00

Todas as atividades das SCP mencionadas anteriormente, são executadas pelo sócio ostensivo RECREIO VEÍCULOS SA, conforme se pode verificar nas respectivas cláusulas segunda dos contratos de constituição das sociedades.

Das Autuações

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), de folhas 1479 a 1539, anexado aos autos de infração lavrados, complementam e esclarecem os procedimentos adotados pela autoridade autuante.

Transcreve-se no presente relatório as considerações iniciais da autoridade tributária que intencionam justificar a autuação:

Faz-se oportuno aludir às colocações efetuadas já desde a primeira auditoria, demonstrando a total vinculação, inter-relação e dependência mútua entre a venda dos veículos e os respectivos financiamentos (ver 15º parágrafo, págs. 07 e 08), evidenciando a total incorreção da conduta adotada pela fiscalizada.

Dessa forma, resta claro que a remuneração pela intermediação não pode ser tributada por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação). Não há, portanto, a possibilidade de se dissociar uma coisa da outra, uma vez que todo o operacional do processo que faz nascer o contrato de financiamento ocorre quase que concomitantemente à realização da venda do veículo, conforme também esclarecido já desde a primeira auditoria (16º parágrafo, pág. 09).

Importante repisar que, antes da criação das SCP, a intermediação de financiamentos para as vendas de veículos era feita pela própria fiscalizada e os valores auferidos a título de comissões eram registrados nas contas contábeis mencionadas no subitem 16.5.

(...)

Por tudo o que foi até aqui exposto, não restam dúvidas de que os valores das comissões apropriados às SCP se referem a receitas oriundas /vinculadas às operações comerciais praticadas pela fiscalizada, em seus estabelecimentos, sob a total dependência de seus custos e despesas operacionais/vendas, portanto, subtraídas indevidamente do cômputo da sua Receita Bruta.

Oportuno, mais uma vez, recorrer às considerações efetuadas no TVF da primeira auditoria, sobre o "Bem me quer/Mal me quer Tributário" (em detalhes no 22º parágrafo e subitens; pág. 13):

"... a partir de uma mesma flor (Venda de Veículo Financiada), definiam quais as pétalas deveriam ser mantidas agregadas ao núcleo (benéficas ao regime do Lucro Real) e quais deveriam ser "arrancadas" (receitas desprovidas de custos/despesas proporcionais relevantes - intermediação de vendas) e levadas à outra sociedade sob regime tributário mais apropriado/favorável para este tipo de receita (Lucro Presumido)".

59. Dessa forma, tendo em vista as todas considerações até aqui efetuadas e a manutenção da transferência de todo o lucro mercantil sobre as vendas financiadas para as SCP através das receitas de comissões de intermediação financeira, subsistiu, nos anos-calendário em

questão, a inadequação dos regimes tributários adotados pelas empresas envolvidas, acarretando lesão ao fisco federal na forma a seguir:

Construção de prejuízos fiscais fictícios para benefícios em anos-calendário futuros.

. Redução a 32% da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre a receita transferida, considerando que as SCP eram optantes pelo regime do Lucro Presumido.

. Redução da tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo, permitido às empresas sob o regime do Lucro Presumido).

60. Toda a situação descrita justifica cabalmente a desconsideração da existência de fato das SCP. Como consequência, esta fiscalização trouxe de volta as receitas de comissões por vendas diretas e intermediação financeira para a receita bruta da fiscalizada, procedendo ao lançamento dos créditos tributários relativos ao IRPJ; CSLL; PIS e COFINS, conforme esclarecimentos prestados pela própria fiscalizada e respectivos registros contábeis, na forma a ser detalhada nos próximos tópicos deste TVF.

Das autuações referentes ao à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, transcrevem-se os trechos constantes no TVF:

São contribuintes do PIS e da COFINS sobre o faturamento, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda (artigos 147 e 148 do RIR/99, combinados com o caput, §§ 1º e 2º do artigo 1º e artigo 4º da Lei nº 10.637/2002 [PIS/PASEP] e com o caput, §§ 1º e 2º do artigo 1º e artigo 5º da Lei nº 10.833/2003 [COFINS], conforme redações vigentes à época).

As pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real sujeitam-se, como regra geral, à apuração dessas contribuições no regime não-cumulativo. Já as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado sujeitam-se, compulsoriamente, à apuração dessas contribuições no regime cumulativo, conforme dispõe o inciso II do art. 8º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e o inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 (COFINS).

Nos termos da legislação específica acima mencionada, cada uma dessas contribuições com incidência não-cumulativa tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O Art. 1º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e da Lei nº 10.833/2003 (COFINS) define, em seu parágrafo 1º, que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. O inciso V do parágrafo 3º, mesmo artigo e leis, define que não integram a base de cálculo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Na fiscalizada, para os anos-calendário em questão, temos uma situação híbrida: a Recreio Veículos S/A apurou o seu imposto de renda pelo lucro real anual e as suas contribuições para o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo. Já as SCP, das quais participava como sócia ostensiva, apuraram o seu imposto de renda pelo lucro presumido e as suas contribuições do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo. Essa sistemática tributária adotada resultou numa expressiva economia de tributos, uma vez que houve redução indevida das alíquotas, tanto do IRPJ quanto do PIS/COFINS, aplicadas sobre as receitas atribuídas às SCP.

Dessa forma, para efeitos tributários, foram desconsideradas as SCP constituídas, provocando como consequência principal, no caso das contribuições, o aumento das alíquotas aplicadas (no caso do PIS, de 0,65% para 1,65% e, no caso da COFINS, de 3% para 7,6%).

Constituem as Bases de Cálculo - BC adotadas neste auto de infração os valores relativos às receitas por intermediação de negócios, auferidas pelas SCP. As receitas de vendas diretas a consumidor final não foram lançadas, por terem sido contempladas com a alíquota zero,

conforme previsto nos incisos I e II, parágrafo 2º, artigo 2º da Lei nº 10.485/2002. As receitas líquidas foram apuradas considerando eventuais exclusões permitidas em lei.

Obs: Não foram atribuídos quaisquer créditos às receitas lançadas, tendo em vista os mesmos já terem sido integralmente aproveitados quando da apuração do PIS e da COFINS da fiscalizada.

74. As receitas abaixo correspondem a totalizações efetuadas com base nos arquivos magnéticos contábeis da fiscalizada ("SPEDDIARIO092010_RC.txt"; "SPEDDIARIO122010_RC.txt" e "SPEDREC122011_RC.txt"), conforme registros lançados no Grupo de Contas: 311003 - Mediações e Intermediações de Nego-SCP Financiamento Clientes:

RECEITA LÍQUIDA DAS SCP (anos-calendário 2010 e 2011)

Competência	Receitas Mediações/Interm. de Negócios - SCP	Vendas Canceladas	Receitas Líquidas SCP Financiam.	Competência	Receitas Mediações/Interm. de Negócios - SCP	Vendas Canceladas	Receitas Líquidas SCP Financiam.
Jan/10	636.378,46	-	636.378,46	Jan/11	1.075.086,88	-	1.075.086,88
Fev/10	1.311.175,02	-	1.311.175,02	Fev/11	1.030.082,79	-	1.030.082,79
Mar/10	852.010,49	-	852.010,49	Mar/11	808.917,17	-	808.917,17
Abr/10	1.143.725,43	-	1.143.725,43	Abr/11	636.604,20	-	636.604,20
Mai/10	892.506,17	-	892.506,17	Mai/11	682.818,03	-	682.818,03
Jun/10	796.308,58	-	796.308,58	Jun/11	659.481,08	-	659.481,08
Jul/10	857.422,55	-	857.422,55	Jul/11	934.745,02	-	934.745,02
Ago/10	892.399,18	-	892.399,18	Ago/11	777.513,25	-	777.513,25
Set/10	1.110.652,08	-	1.110.652,08	Set/11	887.956,62	-	887.956,62
Out/10	854.003,34	-	854.003,34	Out/11	482.033,33	-	482.033,33
Nov/10	1.187.810,09	-	1.187.810,09	Nov/11	1.009.828,25	-	1.009.828,25
Dez/10	1.625.564,27	-	1.625.564,27	Dez/11	1.126.267,83	-	1.126.267,83
Totais:	12.159.955,66	-	12.159.955,66	Totais:	10.111.334,45	-	10.111.334,45

75. Os valores de PIS/COFINS apurados como resultado desta fiscalização* correspondem ao PIS/COFINS devido pelas operações com as SCP (calculado sob as alíquotas do regime não-cumulativo) deduzido dos respectivos valores recolhidos e declarados nas DCTF (indevidamente calculados sob as alíquotas do regime cumulativo), conforme quadros demonstrativos a seguir:

(*) Tendo em vista a impossibilidade de cobrança das alíquotas do regime não-cumulativo (1,65% PIS e 7,6% COFINS) para o período de 01 a 11/2010, em virtude de o mesmo já se encontrar sob o abrigo da decadência, o PIS/COFINS computado na apuração desse período corresponde aos valores recolhidos e declarados em DCTF sob as alíquotas do regime cumulativo (0,65% PIS e 3,0% COFINS).

PIS relativo às SCP no AC 2010 (Total Devido no AC e Total Apurado nesta fiscalização)

Competência	Receita Líquida SCP (A)	Alíquota PIS (B)	PIS Devido (C = A x B)	DCTF		PIS Apurado (E = C - D)
				No DCTF	PIS (%) Declarado/Pago	
jan/10	636.378,46	0,65%	4.136,46	100.2010.2010.1850136163	4.136,46	0,00
fev/10	1.311.175,02	0,65%	8.522,64	100.2010.2010.1820276160	8.522,64	0,00
mar/10	852.010,49	0,65%	5.538,07	100.2010.2010.1890412751	5.538,07	0,00

PIS relativo às SCP no AC 2011 (Total Devido no AC e Total Apurado nesta fiscalização)						
Competência	Receita Líquida SCP (A)	Alíquota PIS (B)	PIS Devido (C = A x B)	DCTF		PIS Apurado (E = C - D)
				No DCTF	PIS (*) Declarado/Pago (D)	
jan/11	1.075.086,88	1,65%	17.738,93	100.2011.2011.1850342577	6.988,08	10.750,87
fev/11	1.030.082,79	1,65%	16.996,37	100.2011.2011.1840342862	6.695,54	10.300,83
mar/11	808.917,17	1,65%	13.347,13	100.2011.2011.1840223002	5.257,97	8.089,16
abr/11	636.604,20	1,65%	10.603,97	100.2011.2011.1870302296	4.137,93	6.366,04
mai/11	682.818,03	1,65%	11.266,50	100.2011.2011.1890401299	4.438,27	6.828,23
jun/11	659.481,08	1,65%	10.881,44	100.2011.2011.1860518627	4.286,63	6.594,81
jul/11	934.745,02	1,65%	15.423,29	100.2011.2011.1850589935	6.075,85	9.347,44
ago/11	777.513,25	1,65%	12.828,97	100.2011.2011.1820699389	5.053,84	7.775,13
set/11	887.956,62	1,65%	14.651,28	100.2011.2011.1830776803	5.771,72	8.879,56
out/11	482.033,33	1,65%	7.953,55	100.2011.2011.1890890927	3.133,21	4.820,34
nov/11	1.009.828,25	1,65%	16.662,17	100.2011.2012.1810929245	6.563,88	10.098,29
dez/11	1.126.267,83	1,65%	18.583,42	100.2011.2013.1871196209	7.352,97	11.230,45
Totais:	10.111.334,45	-	166.837,02		65.755,87	101.081,15

COFINS relativa às SCP no AC 2010 (Total Devido no AC e Total Apurado nesta fiscalização)						
Competência	Receita Líquida SCP (A)	Alíquota COFINS (B)	COFINS Devida (C = A x B)	DCTF		COFINS Apurada (E = C - D)
				Nº DCTF	COFINS (*) Declarado/Pago (D)	
jan/10	636.378,46	3,0 %	19.065,48	100.2010.2010.1850136163	19.065,48	0,00
fev/10	1.311.175,02	3,0%	39.335,10	100.2010.2010.1820276160	39.335,10	0,00
mar/10	852.010,49	3,0%	25.560,31	100.2010.2010.1890412751	25.560,31	0,00
abr/10	1.143.725,43	3,0%	34.311,76	100.2010.2010.1841193094	34.311,76	0,00
mai/10	892.506,17	3,0%	26.784,68	100.2010.2010.1820679440	26.784,68	0,00
jun/10	796.308,58	3,0%	23.889,26	100.2010.2014.1831745815	23.889,26	0,00
jul/10	857.422,55	3,0%	25.722,68	100.2010.2010.1821397976	25.722,68	0,00
ago/10	892.399,18	3,0%	26.771,91	100.2010.2010.1811195663	26.771,91	0,00
set/10	1.110.652,08	3,0%	33.319,56	100.2010.2010.1891193427	33.319,56	0,00
out/10	854.003,34	3,0%	25.620,10	100.2010.2011.1851638246	25.620,10	0,00
nov/10	1.187.810,09	3,0%	35.634,30	100.2010.2011.1891652979	35.634,30	0,00
dez/10	1.625.564,27	7,60%	123.542,88	100.2010.2011.1871654059	48.766,93	74.775,95
Totais:	12.159.955,66	-	439.558,02		364.782,07	74.775,95

COFINS relativa às SCP no AC 2011 (Total Devido no AC e Total Apurado nesta fiscalização)						
Competência	Receita Líquida SCP (A)	Alíquota COFINS (B)	COFINS Devida (C = A x B)	DCTF		COFINS Apurada (E = C - D)
				Nº DCTF	COFINS (*) Declarado/Pago (D)	
jan/11	1.075.086,88	7,60%	81.706,60	100.2011.2011.1850342577	32.252,61	49.453,99
fev/11	1.030.082,79	7,60%	78.286,29	100.2011.2011.1840342862	30.902,48	47.383,81
mar/11	808.917,17	7,60%	61.477,70	100.2011.2011.1840223002	24.267,52	37.210,18
abr/11	636.604,20	7,60%	48.381,92	100.2011.2011.1870302296	19.098,13	29.283,79
mai/11	682.818,03	7,60%	51.894,17	100.2011.2011.1890401299	20.484,48	31.409,69
jun/11	659.481,08	7,60%	50.120,56	100.2011.2011.1860518627	19.784,44	30.336,12
jul/11	934.745,02	7,60%	71.040,62	100.2011.2011.1850589935	28.042,35	42.998,27
ago/11	777.513,25	7,60%	59.091,01	100.2011.2011.1820699389	23.325,40	35.765,61
set/11	887.956,62	7,60%	67.484,70	100.2011.2011.1830776803	26.638,70	40.846,00
out/11	482.033,33	7,60%	36.634,53	100.2011.2011.1890890927	14.461,00	22.173,53
nov/11	1.009.828,25	7,60%	76.746,95	100.2011.2012.1810929245	30.294,85	46.452,10
dez/11	1.126.267,83	7,60%	85.595,36	100.2011.2013.1871196209	33.936,81	51.659,55
Totais:	10.111.334,45	-	768.461,41		303.488,77	464.972,64

As diferenças apuradas a título de Contribuição para o PIS/Pasep nos totais de R\$16.255,64 (AC 2010) e R\$101.081,15 (AC 2011) e a título de Cofins nos totais de R\$74.755,95 (AC 2010) e R\$464.972,64 (AC 2011) foram objeto dos lançamentos realizados por meio do auto de infração da Contribuição para o PIS/Pasep, de folhas 1867 a 1875, e do auto de infração da Cofins, de folhas 1876 a 1884.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A autoridade tributária qualificou a multa de ofício baseado na alegação de que a impugnante se utilizou de simulação com o intuito de pagar menos tributos. Para ilustrar, transcreve-se parte TVF referente ao caso:

Ao praticar as operações descritas nos tópicos anteriores, a fiscalizada tinha a clara intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária. Este "planejamento tributário", tal como concebido, buscou gozar de tributação mais benéfica através da criação das SCP (Lucro Presumido), em detrimento da real tributação (Lucro Real) sobre as receitas auferidas pela empresa.

Tal como arquitetado, este planejamento tributário indevido intentou o máximo lucro em detrimento da legalidade dos atos. Isto porque parte da receita da empresa foi artificial e abusivamente transferida para as SCP, sofrendo tributação bem mais favorecida. Desta forma, as SCP funcionaram como meros instrumentos para transferência de renda oriunda da atividade mercantil da fiscalizada. Ressalte-se, mais uma vez, que essas sociedades não desempenham qualquer outra função na estrutura da empresa, inexistindo razões econômicas que justificassem sua constituição senão a clara intenção de contornar parte de suas obrigações para com o fisco.

Portanto, através do esquema desenhado, com a transferência abusiva de receitas da fiscalizada para empresas existentes apenas formalmente, parcela substancial da receita foi 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 e, também, o que é de suma importância: o aumento substancial, e por princípio injusto, da vantagem competitiva neste mercado, onde a competição comercial é muito acirrada.

Com esta estratégia contábil/tributária, a fiscalizada, que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação, minimiza artificialmente suas receitas de tal modo a gerar prejuízos fiscais sucessivos. De modo inverso, as SCP, que não possuem custos e despesas de vulto e dispõem de condições bem mais vantajosas de opção tributária, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação sob um regime de apuração bem mais favorável.

Com esta simulação dos fatos, o contribuinte, de forma ardilosa, buscou contornar parte dos encargos tributários incidentes sobre os negócios jurídicos praticados. Toda essa engenharia foi desenhada, apenas, para a criação de instrumentos dos quais as partes envolvidas se utilizaram para encobrir (dissimular) os negócios efetivamente realizados, permitindo que se esquivassem de pagar integralmente os tributos incidentes sobre tais operações.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte tomou ciência dos autos de infração e termo de encerramento da ação fiscal, pessoalmente, em 28/12/2015 e, em 27/01/2016, protocolou impugnação, de folhas 1947 a 2003, solicitando a revisão das autuações.

A impugnante inicia alegando ser ilegal e absurda a desconsideração da constituição de sociedades em conta de participação e a consequente transferência das receitas recebidas por tais sociedades à RECREIO VEÍCULOS SA.

NA PRELIMINAR

Em preliminar alega as seguintes nulidades formais dos autos lavrados:

- AUSÊNCIA DE AUTO DISTINTO PARA A PENALIDADE "FRAUDE" - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 9º DO DECRETO 70.235/72, sob a alegação de sua ausência impedir sua defesa em relação à acusação de conduta fraudulenta, conforme a autuada:

Ocorre que, não obstante terem sido formalizados autos de infração distintos para os tributos IRPJ CSLL, conforme determina a legislação; o mesmo não ocorreu para a aplicação da penalidade isolada que os r. Fiscais acharam devida.

Apenas consta, no Termo de Verificação Fiscal, fls. 57/58 do relatório fiscal, a simples menção o dispositivo que conceitua a conduta Fraude, sem qualquer tipo de instrução probatória, nos exatos termos.

(...)

Contudo, é determinação normativa desta conduta não basta para que seja aplicada a penalidade isolada e seja qualificada a multa de ofício. E isso não por acaso. Não é razoável sequer possível que a Impugnante se defenda de forma escorregadia, de tão grave acusação, sem os mínimos motivos e eventuais provas que levaram os r. fiscais a inferirem por esta conduta, consoante será demonstrado em tópico próprio.

- VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 12, DO DECRETO Nº 7.574/11 E ARTIGO 59 DO DECRETO Nº 70.235/72, sob a alegação de que a fiscalização não conseguiu tipificar a suposta infração, uma vez que, conforme também alega, a prática de planejamento tributário é lícita. Transcreve-se trecho da impugnação que ilustra a alegação (grifos e sublinhados no original):

Na passagem 'restou configurada a prática de planejamento tributário' a fiscalização afirma a existência de um planejamento tributário, prática absolutamente lícita, e, fundada em tal constatação, justifica a manobra que fez para constituir o crédito tributário ora lançado.

Em outras palavras, sabe-se que é lícito o sujeito passivo planejar a sua vida fiscal de modo a otimizar o ônus tributário que recai sobre ele. Conquanto o arranjo fiscal seja de tal sorte que evite o fato gerador, não há o que se falar em evasão fiscal (figura ilícita que só tem lugar após a concretização da hipótese de incidência do tributo).

Conforme será demonstrado na presente Impugnação, a constituição das SCP's teve a finalidade econômica, não se exaurindo, a contrário modo do que defende o ente fiscalizador, em arranjo meramente tributário. Desta forma, não se pode aceitar que a fiscalização queira impor um lançamento com fulcro na existência de uma prática lícita, qual seja, a execução de um planejamento tributário.

NO MÉRITO

No mérito, a impugnante discorre sobre sua organização societária, seus objetos sociais e afirma que as Sociedades em Conta de Participação constituídas com seu sócio oculto, Sr. ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ, realizam atividades distintas/secundárias ao seu objeto social, quais sejam: Vendas Direta - VDI, Vendas a Fretistas e Captação Financiamento de Clientes Referenciados.

A impugnante alega que não poderia constituir sociedades autônomas para a execução das mencionadas atividades por ser contratualmente impedida pela montadora de assim o fazer. E ressalta:

Insta salientar que a constituição de uma sociedade autônoma para o desenvolvimento de todas as atividades supra mencionadas, se deu por razões operacionais da empresa, que ao mesmo tempo em que viu no mercado uma possibilidade de empreender em uma atividade diversa/secundária da sua atividade preponderante, viu a necessidade de montar uma estrutura operacional/contábil/financeira, diversa daquela que já possuía, •a fim da consecução dessa nova atividade.

Ainda no mérito afirma ser ilegal a desconstituição das sociedades em conta de participação pelas seguintes alegações, que visam rebater os argumentos da autoridade autuante:

- DA INEXISTÊNCIA DE DESCONFIGURAÇÃO DO CONCEITO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DO PERFEITO FUNCIONAMENTO DAS SCP;

Visando a combater os argumentos da Fiscalização, que não se valem de qualquer fundamentação jurídica plausível, cita-se, novamente, algumas das características dessa modalidade societária que já foram abordadas anteriormente, porém, aplicando-as ao caso concreto. Confira-se:

*A escolha de uma forma societária cabe aos agentes que decidem se unir para exploração de uma determinada atividade, e, portanto, devem escolher dentre os diversos tipos previstos no ordenamento jurídico o que melhor lhes atender. Diante dessa conjuntura, vários fatores devem ser analisados, principalmente os de ordem econômica e jurídica como por exemplo, custo de constituição, e formalidades como regime de dissolução, retirada de sócios, etc.

•A escolha pela Sociedade em Conta de Participação é totalmente válida juridicamente, já que é prevista e regulada pela legislação brasileira como forma não personificada de sociedade. Quanto à questão da preferência pela escolha dessa forma societária vale citar os dizeres do Mestre em Direito Empresarial Gustavo Oliva Galizzi, extraídos da sua tese "A Sociedade em Conta de Participação no âmbito da atividade econômica privada brasileira". orientada pelo Prof. Dr. Osmar Brina Corrêa Lima:

"Nesse contexto, se esses agentes desejam poupar despesas com a organização de uma das formas de sociedade dotada de personalidade, seja porque a urgência da operação não permite o cumprimento de múltiplas e demoradas formalidades, seja pelo simples intento

de não criar entre eles um elevado grau de comprometimento, a tipologia jurídica brasileira mais conveniente à realização formal de suas vontades é seguramente, a Sociedade em Conta de Participação.

Pelo fato de não originar a criação de uma pessoa jurídica distinta da pessoa de seus sócios, bastando, basicamente, para sua formação a mera comunhão de interesses, a conta de metade se constitui de maneira simples, não prevendo a legislação brasileira nenhuma forma específica para que venha a existir. Essa informalidade, que será mais bem analisada nos tópicos seguintes, é um dos principais fatores que justificam sua adoção, " (sem destaques no original)

Portanto, daí se extrai a fundamentação econômica que levou a Impugnante e o Sr. Eloy José Mendonça Braz a constituírem as SCP aqui tratadas, e não um departamento para recebimento de comissões como sugerem os Srs. Fiscais.

Ademais, no que tange às funções desenvolvidas pelas SCPs, conforme já mencionado nesta Impugnação, trata-se das atividades antes desenvolvidas pela contribuinte em caráter extraordinário.

Ocorre que, a forma como funcionava a execução dessas atividades extraordinárias, não se atendia às necessidades do negócio, razão pela qual a contribuinte decide pela concentração de esforços em suas atividades ordinárias, de modo a repassar as demais (de caráter extraordinário - que se resumem na intermediação de negócios com clientes especiais) para sociedades devidamente dedicadas a tal função. Ora, para o perfeito aproveitamento do conhecimento corporativo obtido ao longo do tempo nessas atividades extraordinárias, nada mais natural que se mantivesse ao menos parte da força humana envolvida na atividade.

Além disso, de simples visualização pela necessidade de execução dessas atividades in loco, da mesma forma que também se estabelecem na sede das concessionadas corretoras de seguro e empresas vendedoras de acessórios.

Percebe-se, portanto, que a desconsideração da existência de tais SCP's foi realizada de modo flagrantemente precário, ignorando-se não apenas a presunção de regularidade de constituição de tais sociedades por cota de participação, mas também como a evidente função econômica desempenhada pelas SCPs ao intermediarem os negócios.

- DA INCORRETA VINCULAÇÃO DA RECEITA POR COMISSÃO À VENDA;

Com relação à operação de financiamento, como a própria autoridade fiscalizadora citou, sua execução é realizada por um agente pertencente a uma instituição financeira, portanto nem a Recreio Veículos nem quaisquer das SCP's possuem competência para execução de tal atividade, que, de certa maneira é vinculada à ocorrência da venda de veículos, porém, não podendo afirmar-se o contrário, já que a venda pode ocorrer mesmo sem o financiamento, ou então com um financiamento próprio do consumidor final.

Nesse contexto, o papel desempenhado pela Recreio Veículos é a realização da venda/comercialização do veículo, porém a forma de pagamento desse veículo, seja financiado ou à vista, será escolhida pelo consumidor, sendo que as opções para pagamento serão informadas por um funcionário específico, vinculado às SCP's, uma vez que deixou-se, nesse momento, de tratar da venda do carro e passou-se a discutir a forma de pagamento. Quanto ao financiamento, cumpre ressaltar ainda que cabe ao consumidor e à instituição financeira a sua negociação e efetivação.

Escolhida a forma de pagamento através de financiamento, um funcionário da Recreio Veículos Captação Financiamentos de Clientes Referenciados- SCP irá realizar o encaminhamento do cliente referenciado da Concessionária ao agente financeiro. Através da execução dessa função pelo funcionário, que trabalha exclusivamente para a SCP, se o consumidor efetuar o financiamento, a sociedade terá direito ao recebimento de uma comissão.

(...)

O que se pode descrever como mencionado no item anterior é que: a comissão é consequência de um negócio jurídico que envolve a prestação do serviço de Intermediação de Negócio, no caso podemos citar o financiamento, que se concluído com o agente financeiro gera um percentual ao intermediador do negócio, percentual esse que varia de acordo com as taxas e prazos de financiamentos escolhidos pelos clientes adquirentes do financiamento. Destaca-se ainda, que referida atividade é independente da atividade-fim da Impugnante, sendo um negócio jurídico diverso da venda de veículos. (grifos e sublinhados no original)

- DA CONFIGURAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL (das SCP);

Como as SCP's funcionam dentro do estabelecimento da sócia ostensiva, utilizando apenas um pequeno espaço que se limita na maioria das vezes a uma mesa onde o funcionário, realiza suas atividades de intermediação de negócios, não há porque ter despesas com manutenção de prédios, energia, água, etc. Ora, conforme amplamente demonstrado, um dos propósitos da criação das SCP's é a redução de custos operacionais o que efetivamente ocorre nesse caso, e não contraria em qualquer momento o ordenamento jurídico. Ressalva-se que os funcionários que realizam tais atividades, inclusive, encontram-se especificados nas folhas de pagamento da Ostensiva, conforme cópias que anexamos à presente defesa, onde observa-se que há o nome da SCP a quem presta serviços.

A redução de custos operacionais com despesas gera, portanto, uma economia quanto a gastos estruturais do empreendimento além de economia com questões burocráticas, que na maioria dos casos acabam gerando custos e mora na constituição da maioria das sociedades personificadas. Ressalva-se que se trata aqui de economia quanto a custos/despesas operacionais que em nada tem a ver com economia tributária.

- DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - CONFIGURAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ademais, afim de corroborar essa tese e de evidenciar a distinção das atividades exercidas pela Impugnante e SCPs, informa-se que estas últimas tornaram-se, no ano de 2011, correspondentes bancários para a realização de financiamentos bancários diretamente com clientes da Impugnante, conforme se atesta dos contratos em anexo (doe. nº 08).

Outra vantagem advinda da escolha pela conta em participação, devido a alguns aspectos de seu tratamento fiscal, é realmente a possibilidade de utilizar o planejamento tributário como forma de reduzir a carga tributária, o que também não ofende a qualquer dispositivo legal, não sendo motivo para desconstituição das mesmas.

Até 2001, a opção pela SCP não trazia nenhum benefício em termos de planejamento tributário, pois a apuração de seus resultados tributáveis tinha como base o mesmo tratamento dado aos demais resultados do sócio ostensivo. A partir de 01.01.01, o art. 14 da Lei nº 9.718/98, combinado com o art. 1º da IN-SRF nº 31, de 29.03.01, permitiu que o resultado tributável da SCP seja apurado independentemente da tributação do sócio ostensivo, o que se traduz num planejamento tributário denominado de Planejamento Tributário Optativo onde elege-se a melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador, como, por exemplo, a tributação do IRPJ pelo lucro real ou presumido. No caso em questão a Impugnante é tributada sob o regime do Lucro Real e nas SCPs a tributação é pelo Lucro Presumido.

Sob o ponto de vista equivocado da Fiscalização,- a estratégia contábil/tributária utilizada pela impugnante seria a de alocar os custos e despesas em sua escrituração contábil minimizando suas receitas de modo a gerar prejuízos fiscais sucessivos e de modo inverso as SCP, que não possuem custos e despesas e dispõe de condições vantajosas de tributação, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação mais favorecida. Porém, o narrado pelo Fisco não ocorre de fato. (grifou-se) Alega, ademais, ser indevida a aplicação de multa de ofício com efeito confiscatório.

DO PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA

Afirma haver erro nos cálculos da apuração e solicita perícia técnica para sua comprovação, com a apresentação de questões sob o título de quesitos técnicos a serem apurados pela perícia, ou, caso o pedido de perícia técnica não seja aceito, solicita que os autos sejam baixados em diligência para saneamento de equívocos que afirma haver na apuração dos tributos lançados.”

A empresa foi, então, devida e regularmente intimada da autuação fiscal em 28.12.2015 (fls. 1.939 e 1.940) e apresentou, tempestivamente, em 27.01.2016, impugnação de fls. 1.947/2.002, por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

Preliminarmente:

- (i) Das nulidades formais do Auto de Infração:
- (ii.i) Da Ausência de auto de infração distinto para a penalidade “fraude” – Da violação ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72
- (ii.ii) Do vício de fundamentação jurídica – Da violação ao artigo 12 do Decreto nº 7.574/2011 e artigo 59 do Decreto nº 70.235/72
- (ii) Do cerceamento de Defesa – Do indeferimento da Prova pericial: Artigo 5º, LV da CF/88
- (iii) Dos cálculos – Da necessidade de perícia técnica

Alegações de Mérito

- (i) Da estrutura Societária da Recorrente e das SCP's
- (ii) Da constituição das Sociedades em Conta de Participação – Das atividades exercidas
- (iii) Das Vendas Diretas – VDI
- (iv) Das Vendas a Fretistas
- (v) Da captação Financiamento de Clientes Referenciados
- (vi) Da Ilegalidade da Constituição das Sociedades em Conta de Participação
- (vii) Da Inexistência de Desconfiguração do conceito de Sociedade em Conta de Participação – do Perfeito funcionamento das SCP
- (viii) Da incorreta vinculação da Receita por Comissão à venda
- (ix) Da configuração do propósito negocial
- (x) Do planejamento tributário – Da configuração do propósito negocial
- (xi) Da indevida aplicação da Multa de Ofício com efeito confiscatório

Os autos foram encaminhados à autoridade julgadora *a quo* para que a impugnação fosse apreciada e, aí, em Acórdão nº 09-61.760 (fls. 2.487/2.507), a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG entendeu julgá-la improcedente, de modo que o crédito tributário foi mantido *in totum*. Ao final o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Cabe lançamento das diferenças apuradas pelo regime de incidência não cumulativa em relação ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DOLO

A conduta planejada de formalização de sociedades em conta de participação com o único objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação decorrentes de opção pelo lucro presumido, no caso, apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Cabe lançamento das diferenças apuradas pelo regime de incidência não cumulativa em relação ao regime de incidência cumulativa da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DOLO

A conduta planejada de formalização de sociedades em conta de participação com o único objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação decorrentes de opção pelo lucro presumido, no caso, apuração cumulativa da Cofins, consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011 PEDIDO DE PERÍCIA

É de se indeferir o pedido de perícia quando considerada prescindível à solução do litígio. A parte que invoca o direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Em 14.03.2017, a empresa tomou conhecimento do resultado do Acórdão nº 09-61-960 através do Portal e-CAC, conforme se verifica dos Termos de fls. 2.513/2.515, e, na sequência, entendeu por interpor, em 12/04/2017, Recurso Voluntário de fls. 2.518/2.571 (fl. 2.516/2.517), em que suscitou, em síntese, as mesmas alegações apostas na impugnação, a saber:

Preliminarmente

- (i) Das nulidades formais do Auto de Infração:
- (ii.i) Da Ausência de auto de infração distinto para a penalidade “fraude” – Da violação ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72
- (ii.ii) Do vício de fundamentação jurídica – Da violação ao artigo 12 do Decreto nº 7.574/2011 e artigo 59 do Decreto nº 70.235/72

- (ii) Do cerceamento de Defesa – Do indeferimento da Prova pericial: Artigo 5º, LV da CF/88
- (iii) Dos cálculos – Da necessidade de perícia técnica

Alegações de Mérito

- (iv) Da estrutura Societária da Recorrente e das SCP's
- (v) Da constituição das Sociedades em Conta de Participação – Das atividades exercidas
- (vi) Das Vendas Diretas – VDI
- (vii) Das Vendas a Fretistas
- (viii) Da captação Financiamento de Clientes Referenciados
- (ix) Da Ilegalidade da Constituição das Sociedades em Conta de Participação
- (x) Da Inexistência de Desconfiguração do conceito de Sociedade em Conta de Participação – do Perfeito funcionamento das SCP
- (xi) Da incorreta vinculação da Receita por Comissão à venda
- (xii) Da configuração do propósito negocial
- (xiii) Do planejamento tributário – Da configuração do propósito negocial
- (xiv) Da indevida aplicação da Multa de Ofício com efeito confiscatório

Com base nas alegações recursais, a recorrente requer que se acolha todas as razões de fato e de direito expostas na peça recursal.

Em seguida, os autos foram encaminhados para este E. CAREF, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de fls. 2.572/2.574 e, aí, por meio do Acórdão nº 1302-000.761 (fl. 2.580/2.582), esta Turma Julgadora entendeu por sobrestar o julgamento do recurso voluntário até que fosse proferida nova decisão no processo administrativo nº 16682.723054/2015-40, haja vista prolação de Acórdão naqueles autos ter acolhido preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, determinando-se o retorno dos autos à DRJ para que fosse proferida nova decisão, devido à falta de análise da alegação de decadência, conforme trechos a seguir:

“Os presentes autos decorrem do Proc. 16682.723054/2015-40 (IRPJ e CSLL) nos quais a recorrente alega, preliminarmente, decadência parcial (art. 150, § 4º, CTN). Ressalta que a DRJ não teria apreciado tal pedido. Em seu entendimento, como a empresa foi autuada em relação ao IRPJ, CSLL (processo principal), PIS e COFINS (estes autos), a decadência de cinco anos deveria ser contada mês a mês. Assim, como a recorrente foi cientificada dos autos de infração, em 28/12/2015, todos os créditos tributários lançados antes de 28/12/2010 não mais seriam exigíveis, pois teria decaído o direito da RFB de lançar de ofício o tributo pago a menor.

À vista dessa situação, o voto condutor, naqueles autos principais, registrou os seguintes termos:

Com base em tais fatos e fundamentos, a conclusão que se chega é a de que não houve dolo. O que se vê é que a recorrente estruturou planejamento tributário, cujos passos e decisões não encontraram respaldo nas normas legais e regulamentares aplicáveis, segundo o entendimento da fiscalização e da DRJ, o que, em si, não são suficientes para demonstrar a convicta intenção de fraudar o fisco.

Nesse sentido, entendo que está correta a interpretação da recorrente de que a contagem do prazo de cinco anos para a RFB lançar os créditos tributários em questão deve observar a regra do art. 150, § 4º, CTN. Isto é, do fato gerador. Dessa forma, como defende a recorrente, decaiu o direito da RFB lançar créditos relativos a períodos anteriores a 28/12/2010.

Por conseguinte, diante do fato de que no acórdão recorrido não há registro a respeito da decadência, entendo que é caso de se acolher tal pretensão da recorrente para declarar a nulidade parcial do acórdão da DRJ

Pelo exposto voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para ACOLHER a preliminar de mérito sobre a decadência, nos termos acima, determinandose, assim, que a DRJ profira acórdão a respeito. Após, retornem os autos ao CARF para prosseguimento no julgamento, quanto as demais matérias

Assim, concluiu-se, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que se profira nova decisão, nos termos do relatório e voto do relator.

É o relatório

Voto

Diante da decisão, nos autos do processo principal (Proc. 16682.723054/2015-40, IRPJ e CSLL), de acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, determinando-se o retorno dos autos à DRJ para que se profira nova decisão, nos termos do relatório e voto do relator, cumpre sobrestar o julgamento do recurso voluntário no presente processo decorrente, até que seja proferida a referida decisão.

Pelo exposto, voto por sobrestar o julgamento do recurso voluntário, até que seja proferida nova decisão no processo administrativo nº 16682.723054/2015-40, devendo os autos serem mantidos na DIPRO. Após, retornem os autos a este conselheiro para julgamento em conjunto com o referido processo principal.”

Em atendimento à decisão acima, o julgamento do presente processo restou sobrestado.

Posteriormente, a Recorrente entendeu pela juntada do Parecer de fls. 2.585/2.756.

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, devo analisar se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, o recurso pode ser conhecido e analisado.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que a empresa havia sido intimada do resultado do Acórdão nº 09-61-960 através do e-CAC em 14/03/2017, conforme se verifica dos Termos de fls. 2.513/2.515, e, em 12/04/2017 (fl. 2.516/2.517), entendeu por interpor o presente Recurso Voluntário de fls. 2.518/2.571.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela empresa recorrente, as quais, a rigor, e por questões didáticas, serão tratadas em tópicos apartados.

Passemos, então, a analisar as alegações formuladas pela recorrente.

1. Das alegações preliminares

a) Nulidades Formais dos Autos de Infração

a.1) Alegação de Falta de Fundamentação Legal dos Autos de Infração

A recorrente sustenta que a fiscalização teria feito manobra hipotética para constituir o crédito tributário, pois não teria fundamentado sua conclusão de que as Sociedades por Conta de Participação (SCP) só teriam sido criadas para que a recorrente pudesse reduzir sua carga tributária. Alega que a abertura das SCP na mesma data e com os mesmos sócios não seria fundamento para conclusão quanto à ocorrência de fraude. Pelo contrário, teve finalidade econômica, lícita, e não meramente de economia tributária.

Assim, entende a recorrente que os autos de infração seriam nulos, pois não descreveram de forma clara, acompanhada da tipificação legal, a infração cometida, em afronta os arts. 12, 25 e 39, III e IV, todos do Dec. n. 7.574/11, bem como o art. 59 do Dec. n. 70.235/72; o que comprova preterição ao seu direito à ampla defesa. Requereu a nulidade dos Autos de Infração.

Compulsando os autos, da análise dos Autos de Infração (IRPJ: fl. 1.867/1.874 – CSLL: fl. 1.876/1.883) e do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.479/1.538), denota-se que todos fundamentaram as autuações indicando os dispositivos legais infringidos, quais sejam:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2010 e 31/12/2011:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 2º da Lei nº 10.637/02

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2010 e 31/12/2011:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Art. 2º da Lei nº 10.833/03

Em síntese, os documentos fiscais acima mencionados indicaram a fundamentação legal de sua autuação, consistente na falta da recorrente em declarar, apurar e recolher seus tributos pela sistemática do Lucro Real.

Isto posto, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.

a.2) Da desnecessidade da realização de diligências e perícias e da inteligência do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72

Aduz a recorrente que é o caso de se deferir a produção de prova pericial. Como foi-lhe negada pela DRJ, esta teria incorrido em cerceamento de defesa. Alega, de forma geral, que haveria erros nos cálculos da fiscalização, o que justificaria a realização de perícia, para servir de baliza a este julgamento. Requereu conversão do julgamento em diligência para realização de Perícia, sem adentrar-se ao mérito.

Neste ponto, não procede o pleito da recorrente.

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados.

Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López¹ dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, que dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López²:

¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos.

O ponto que deve ser destacado é que ainda que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 autorize a autoridade julgadora a determinar a realização de diligências que entender necessárias com a finalidade de complementar ou obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos. O fato é 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, de modo a conversão do julgamento em diligência acaba se mostrando de todo desnecessária.

Assim, tem-se que todos os elementos de prova já constam dos autos para formação da convicção do julgador, sendo desnecessária, destarte, a realização de diligência ou perícia técnico contábil.

Nesse contexto, destaque-se que as perícias apresentam como destinatária final a autoridade julgadora e, por isso mesmo, apenas ela pode avaliar sua pertinência para a solução da lide, de modo que a prova pericial se mostra útil apenas quando não houver possibilidade de se encontrar a verdade material por outra forma mais simples. A perícia se revela, pois, como prova de caráter especial e apenas será cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico, daí por que simples pedidos de perícia que têm por objeto a análise de documentação contábil e fiscal desacompanhados da devida justificativa de que se trata de medida imprescindível para o deslinde da questão são considerados, via de regra, como solicitações meramente protelatórias³.

A jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que a realização de perícia é necessária apenas quando a apreciação das provas demande conhecimento técnico especializado

² NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

³ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

que se encontra além do conhecimento jurídico da autoridade autuante, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 1999

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DO PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. A realização de perícia não é direito subjetivo da defesa e não se presta à produção de prova que deveria ter sido juntada pelo sujeito passivo para contrapor à acusação fiscal. A autoridade julgadora de primeira instância determinará a sua realização se entender que tal medida é necessária para a apreciação das provas apresentadas, cuja compreensão exija conhecimento técnico especializado, fora do seu campo de atuação. O indeferimento fundamentado para a sua realização descaracteriza o alegado cerceamento do direito de defesa.

[...]

(Processo n. 10821.000386/2004-81. Acórdão n. 2101-01.847, Conselheiro Relator José Raimundo Tosta Santos. Sessão de 18.09.2012. Publicado em 25.01.2013).” (grifei).

Sobre a necessidade de realização de perícia técnica destinada a esclarecer qualquer ponto obscuro e relevante ao deslinde da questão, Luiz Henrique Barros de Arruda⁴ dispõe o seguinte:

“Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente justificável a formulação de pedidos de diligência ou perícias, pelo Reclamante, quando a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de se deslocar os elementos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g., escrituração, documentos, ou informação em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g., análise grafotécnica, análise química). Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame.” (grifei).

A partir dessa linha de entendimento, conclui-se que a perícia se revela como prova de caráter especial e apenas será cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico especializado, daí por que, ainda que o Decreto n. 70.235/72 não tenha assim explicitado, a realização de perícia somente se justifica quando a matéria de fato ou assunto de natureza técnica demanda comprovação que não pode ser realizada no corpo dos autos, quer pelo volume dos papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocamento dos documentos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção etc.), *quer pela localização da prova* (v.g. escrituração, documentos ou informações em poder de terceiros), quer, ainda, pela espécie de exame necessário (v.g. análise grafotécnica, análise química etc.).

⁴ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo Administrativo Fiscal/Manual, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 56/7 e 59.

Portanto, tendo em vista que a perícia se revela como prova de caráter especial e somente se justifica quando a interpretação da matéria ou dos fatos demande juízo técnico cuja comprovação não pode ser realizada no corpo dos autos, entendo que no caso em apreço a realização da perícia tal qual formulada é um tanto desnecessária, já que os documentos ora juntados não demandam conhecimento técnico especializado que extrapola o conhecimento técnico-jurídico das autoridades autuante e julgadora.

Assim, por tudo que foi exposto, rejeito o pedido de realização de diligência e perícia, por ser desnecessária para a resolução da lide.

2. Das alegações meritórias

No mérito, sobre a estrutura societária e de negócio engendrada para o exercício das suas atividades econômicas e sociais, a recorrente sustentou suas alegações acerca dos seguintes temas:

- Legalidade da Constituição das Sociedades por Conta de Participação (SCP)
- Atividades Exercidas
- Vendas Diretas e Vendas a Fretistas
- Captação Financiamento de Clientes Referenciados
- Estratégia Operacional e Societária
- Inexistência de Desconsideração das SCP e o seu Perfeito Funcionamento
- Incorreta Vinculação da Receita por Comissão às Vendas de Carros
- Configuração de Propósito Negocial

Conforme se observa, realmente, não está em questão a legalidade da constituição de SCPs, fato este regulado pelo direito empresarial, especialmente nos arts. 991 a 996 do Código Civil, a saber:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

No direito empresarial, observa-se que a SCP é um instituto peculiar em que um sócio, chamado de ostensivo, contrata com outro ou outros, esforços comuns para consecução do objeto social de uma empresa, sendo que os sócios contratados figurarão como ocultos ou participantes, que aportam bens ou capital como forma de investimento. Assim, as obrigações perante terceiros não são de responsabilidade da SCP, mas do sócio ostensivo. Além disso, não se exigem formalidades para a constituição de SCP, porque o contrato entre o sócio ostensivo e os participantes gera direitos somente entre essas partes.

Do ponto de vista da responsabilidade civil, o art. 991 do Código Civil esclarece que o sócio ostensivo é quem se obriga perante terceiros em nome da SCP, e os sócios participantes ficam obrigados apenas diante do sócio ostensivo.

A finalidade em se constituir uma SCP resulta da soma de esforços para a realização de um empreendimento comum, sendo em verdade, mais uma espécie de investimento do que uma sociedade propriamente. 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, vê-se pelos documentos juntados 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. ELOY JOSÉ 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). Assim, por exemplo, para cada valor financiado, a remuneração paga a título de comissão pela intermediação no financiamento foi destacado da operação própria da recorrente e apropriado separadamente como receita de intermediação de negócios das SCP.

De fato, a comercialização de veículos novos ou usados consta do estatuto social da recorrente, e o financiamento está diretamente relacionado com a venda do veículo ao consumidor final, pois somente há financiamento se houver a venda de veículo; afinal, o financiamento é consequência direta da comercialização do bem.

Fica também claro da análise dos documentos acostados aos autos que, 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.

Outrossim, se extrai dos autos que, 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. Assim, entendo que a remuneração pela intermediação não pode ser tributada por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda.

Como se extrai do item 11 do TVF às fl. 1.483, verificou-se tratar de:

“uma reorganização societária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e no mesmo ramo de atividades, com a peculiaridade de que a sociedade que vinha apresentando sucessivos prejuízos em seus resultados incorporou aquela que vinha apresentando lucro e manteve toda a estrutura administrativa já existente.”. E segue, no item 20 (fl. 819): “Por todo o exposto, os auditores se viram diante de um caso de planejamento tributário indevido, no qual as SCP haviam sido criadas apenas com o único e exclusivo propósito de economizar tributos mediante utilização de sociedades destituídas de personalidade jurídica. Enfatizaram que todas elas foram constituídas na mesma data e pelos mesmos sócios, com o mesmo valor de capital social.”

Pela leitura do item 49 do TVF (fl. 1.501), a Fiscalização registrou respostas da recorrente apresentadas durante a fiscalização, conforme abaixo:

49. Na correspondência datada de 25/09/2015, a própria fiscalizada ratificou a manutenção da situação já descrita pelas auditorias anteriores (ver 41º parágrafo – pág. 20), ou seja:
(...)

49.2. Declarou não terem ocorrido mudanças nas atividades exercidas nas sociedades firmadas com os tipos societários de SCP, permanecendo as mesmas adotadas nos anos-calendário de 2007 a 2009. Dessa forma:

(...)

- As mesmas continuaram com suas sedes nos estabelecimentos da fiscalizada, aos quais estão vinculadas, tendo sido a elas atribuída uma função permanente dentro da estrutura administrativa da empresa: a intermediação de financiamento nas vendas.

- As notas fiscais continuaram emitidas em seu nome e quem se obrigava junto às instituições financeiras era a própria Recreio Veículos na condição de sócia ostensiva.

49.3. Não houve quaisquer investimentos de recursos nas atividades das SCP, posteriormente aos aportes iniciais dos respectivos Fundos Sociais.

Ainda, em relação aos documentos trazidos ao processo, especificamente, Folhas de Pagamentos, Notas Fiscais de prestação de serviços, demonstrativos de resultados das SCP, pode-se observar que não são hábeis o suficiente para caracterizar a existência de fato dessas sociedades, ainda mais porque comprovam que unicamente a recorrente é quem figura como responsável nas Notas Fiscais, Contratos de Concessão e de Correspondentes Bancários.

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.

Assim, entendo que, uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas pelas Sociedades em Conta de Participações foram desmembradas da empresa 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.

Pelo exposto, neste ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

3. Das alegações sobre o caráter confiscatório multa e da sua aplicação na modalidade qualificada

Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto **sob fundamento de inconstitucionalidade**. Veja-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar quaisquer disposições contidas tratado, acordo internacional, lei ou decreto, **sob fundamento de inconstitucionalidade**. Veja-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Em suas razões recursais acerca da aplicação da multa qualificada, a recorrente aduz que:

191. A multa de 150% aplicada pela administração pública nos lançamentos de ofício merece profundo exame acerca da sua legalidade e constitucionalidade, não podendo ser aplicada sem a devida comprovação da ocorrência de fraude.

(...)

200. Entretanto, a fixação de multas em valor excessivo, de modo desarrazoado, sem fundamento material bastante, mas sim baseada em meras presunções, viola, por via oblíqua, o princípio constitucional que assegura o não confisco, previsto no art. 150, IV, CF.

201. E, além disso, a aplicação de penalidade de multa pecuniária no percentual pretendido (150% - cento e cinquenta por cento) nos lançamentos de ofício impugnados revela-se desarrazoada e desproporcional à conduta que se visa reprimir, sendo inegável o seu evidente caráter confiscatório em total desrespeito ao direito de propriedade.

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, portanto, inconstitucional.

Outrossim, ao analisar estas alegações da recorrente, aparenta-se ter contestado a multa sob a alegação de inconstitucionalidade, situação em que seria cabível a aplicação da Súmula CARF n.2. Porém, como esclarecido, não é o caso. Ao considerar estas alegações, conjuntamente ao acervo probatório, e tomando o quanto firmado no item 105 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.527), percebe-se que, de fato, a aplicação da multa qualificada foi atacada sob questões jurídicas e técnicas.

Portanto, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser aqui apreciadas.

Dito isto, note-se que as sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar, pois, a prática de infrações à legislação tributária, revelando aí a sua função educativa.

Nas palavras de Luciano Amaro⁵,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.5020/1964. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

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

Pelo que se pode observar, a aplicação da multa qualificada exige, por assim dizer, duplo convencimento e, sobretudo, dupla comprovação. Quer dizer, para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada e enquadrada nas hipóteses de fraude, sonegação ou no conluio.

É na própria legislação tributária que devemos buscar a essência das condutas puníveis com a multa qualificada, revelando-se, pois, qual é a característica que as distingue das situações em que a referida multa não é aplicada. Aliás, o próprio § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é claro ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da fraude, da sonegação e do conluio. É ver-se:

“Lei nº 4.502/64

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

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

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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, ou 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.”

O artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 trata da sonegação não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos. Ou seja, trata-se da tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições que lhes são essenciais, o que não se confunde, portanto, com o mero ato de deixar de recolher o tributo intencionalmente.

Embora não transpareça, a natureza da ação dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/62 é facilmente percebida a partir da leitura dos artigos 1º, inciso II e 2º, inciso I da Lei nº 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, cujas redações seguem reproduzidas abaixo:

“Lei 8.137/1990

Capítulo I - Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Seção I - Dos crimes praticados por particulares

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.” (grifei).

A figura da fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 está intimamente ligada ao próprio fato gerador, de modo que a ocorrência do fato gerador é impedida ou retardada dolosamente por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou de quaisquer dos seus elementos, aspectos ou condições, podendo consistir tanto na simulação absoluta quanto na simulação relativa. O núcleo desse artigo, portanto, é o ato doloso do agente que objetiva encontrar economia fiscal por meio de ato conhecidamente ilícito.

Por fim, o artigo 73 da Lei nº 4.502/1964 prevê a hipótese em que aqueles atos previstos nos artigos 71 e 72 são praticados, dolosamente, a partir de um ajuste entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando quaisquer dos efeitos próprios da sonegação ou da fraude. Em outras palavras, o conluio restará configurado quando duas ou mais pessoas lançam mão de artifícios maliciosos e ilegais para praticar os atos previstos nos respectivos artigos 71 e 72, de sorte que essa união para a prática do ilícito de forma dolosa é comumente denominada de pacto doloso.

É nesse sentido que Gabriel Lacerda Troianelli⁶ tem sustentado:

“Percebe-se, imediatamente que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o *conhecimento* da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem. Ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

[...]

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade. Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos.

Quanto ao artigo 73, por dizer apenas que “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”, nada contribui quanto à busca da essência da conduta punível mediante a aplicação da multa qualificada já que meramente se refere às condutas típicas da sonegação ou fraude.

⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo devido. Neste ponto, é relevante notar que, independentemente da qualificação da conduta, esta intenção do contribuinte de enganar o Fisco, de esconder a verdade (...).”

Note-se que o traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O dolo é imprescindível para a aplicação da penalidade qualificada, pois, como visto, as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se referem exclusivamente às situações em que o dolo está presente, podendo-se observar, pois, que, enquanto o artigo 71 e 72 se referem à “ação ou omissão dolosa”, o artigo 73 se referente ao “ajuste doloso”. O dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada. Porém, deve vir acompanhado do resultado almejado.

Apenas com a comprovação da intenção maliciosa por parte do agente infrator é que é possível aplicar a penalidade majorada, o que significa dizer que os demais casos em que o dolo não é comprovado estarão adstritos à penalidade normal que, a propósito, é aplicada no percentual de 75%.

Ao comentar sobre a figura do dolo que enseja a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, João Carlos de Lima Junior⁷ dispõe que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[....]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

“Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, à intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria consciência do ilícito.

No caso concreto, note-se que a autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada no percentual de 150% porque a recorrente teria se organizado de forma a “impedir a ocorrência do fato gerador (fraude)” ou “impedir o seu conhecimento por parte da

⁷ LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

autoridade fazendária (sonegação)”, conforme se verifica das razões expostas no Item 105 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.527). Confira-se:

“105. Caracterizados os atos jurídicos praticados pela fiscalizada como atos em que se objetiva impedir a ocorrência do fato gerador (fraude) da obrigação tributária ou, que fosse mais brando, impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária (sonegação), não há como se deixar de tipificar o crime tributário, ensejando, em qualquer dos casos, a majoração da multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), como prediz o artigo 44, inciso I c/c § 1º da Lei nº 9.430/1996. No auto de infração, a multa foi qualificada em razão de fraude, tendo como base o entendimento de que a Contribuinte transferiu abusivamente receitas da empresa para as SCP's; onde era tributada de forma mais benéfica (lucro presumido, ao invés do lucro real), nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.” (grifou-se)

Com relação à aplicação da multa na modalidade qualificada no percentual de 150%, é de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *“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.*” Ou seja, a sonegação consiste na intenção de **impedir a ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária **ou de excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, de modo a não o pagar ou diferir o seu pagamento.**

Por outro lado, a descrição do evidente intuito de fraudar por parte da empresa não restou demonstrada e muito menos comprovada pela autoridade fiscal. Na fraude, a ocorrência do fato gerador é impedida ou retardada dolosamente por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou de quaisquer dos seus elementos, aspectos ou condições, podendo consistir tanto na simulação absoluta quanto na simulação relativa. Não é isso que ocorre no caso em apreço. Veja-se que, no caso, os motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada dizem respeito apenas à reestruturação societária, o que não se confunde com a suposta adulteração da realidade do fato gerador ou dos seus elementos, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Como é sabido, o fato gerador da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste no ato de auferir receita, conforme dispõem os arts. 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

E mesmo que a recorrente tenha criado estrutura societária específica para gerir seu negócio, com o intuito de reduzir sua carga tributária – o que é considerado legal, **dentro dos requisitos legais – o certo é que ela auferiu renda; não tendo: i)** impedido a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, haja vista ter auferido e declarado renda; **ou ii)** excluído ou modificado as características essenciais da obrigação tributária, pois se isso tivesse ocorrido, restaria desnaturada a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, e a obrigação tributária não teria ocorrido, bem como a recorrente não teria se sujeitado à tributação; o que não foi o caso, pois foi tributada.

Assim, não me parece o caso de a recorrente ter agido com dolo no intuito de “impedir a ocorrência do fato gerador (fraude)” ou “impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária (sonegação)” pois, como exposto, a recorrente auferiu renda tributável pelo da Contribuição ao PIS e da COFINS, levada a registro na contabilidade auditada, mesmo que declarada e apurada em regime mais benéfico.

Pelo exposto, conclui-se que a recorrente não incorreu no tipo penal tipificado como fraude, conforme disposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 e, por isso, a multa de ofício qualificada no percentual de 150% deve ser afastada.

Com efeito, entendo por afastar a multa de ofício qualificada no patamar de 150%

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e entendo por (i) rejeitar o pedido de realização de diligência ou perícia e (ii) rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração. No mérito, entendo por dar parcial provimento ao recurso apenas para afastar a multa de qualificada de 150%.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

O Colegiado, ao julgar o Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, acompanhou o ínsito relator no seu bem fundamentado voto, em relação à maior parcela das matérias sob análise. Não obstante, a maioria da Turma Julgadora dele divergiu em relação à exigência da multa de ofício qualificada. Tendo sido designado redator do voto vencedor quanto a tal tema, passo a expor os fundamentos da decisão que prevaleceu no julgamento.

No lançamento de ofício de que trata o presente processo, a autoridade tributária aplicou, na constituição dos créditos tributários, a multa de ofício no seu percentual qualificado, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento). Veja-se com foi fundamentada tal imposição, no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.479/1.539:

89. Ao praticar as operações descritas nos tópicos anteriores, a fiscalizada tinha a clara intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária. Este “planejamento tributário”, tal como concebido, buscou gozar de tributação mais benéfica através da criação das SCP (Lucro Presumido), em detrimento da real tributação (Lucro Real) sobre as receitas auferidas pela empresa.

90. Tal como arquitetado, este planejamento tributário indevido intentou o máximo lucro em detrimento da legalidade dos atos. Isto porque parte da receita da empresa foi artificial e abusivamente transferida para as SCP, sofrendo tributação bem mais favorecida. Desta forma, as SCP funcionaram como meros instrumentos para transferência de renda oriunda da atividade mercantil da fiscalizada. Ressalte-se, mais uma vez, que essas sociedades não desempenham qualquer outra função na estrutura da empresa, inexistindo razões econômicas que justificassem sua constituição senão a clara intenção de contornar parte de suas obrigações para com o fisco.

91. Portanto, através do esquema desenhado, com a transferência abusiva de receitas da fiscalizada para empresas existentes apenas formalmente, parcela substancial da receita foi 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 e, também, o que é de suma importância: o aumento substancial, e por princípio injusto, da vantagem competitiva neste mercado, onde a competição comercial é muito acirrada.

92. Com esta estratégia contábil/tributária, a fiscalizada, que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação, minimiza artificialmente suas

receitas de tal modo a gerar prejuízos fiscais sucessivos. De modo inverso, as SCP, que não possuem custos e despesas de vulto e dispõem de condições bem mais vantajosas de opção tributária, **maximizam suas receitas, que sofrerão tributação sob um regime de apuração bem mais favorável.**

93. Com esta **simulação** dos fatos, o contribuinte, de forma ardilosa, **buscou contornar parte dos encargos tributários** incidentes sobre os negócios jurídicos praticados. Toda essa engenharia foi desenhada, apenas, para a criação de instrumentos dos quais as partes envolvidas se utilizaram para encobrir (dissimular) os negócios efetivamente realizados, permitindo que se esquivassem de pagar integralmente os tributos incidentes sobre tais operações.

[...]

103. Por todo o exposto, haja vista as ações superficiais perpetradas pela fiscalizada, dissimulando dolosamente o negócio jurídico realizado, **não há como defender a não aplicação da multa qualificada.**

[...]

105. Caracterizados os atos jurídicos praticados pela fiscalizada como atos em que se objetiva **impedir a ocorrência do fato gerador** (fraude) da obrigação tributária ou, que fosse mais brando, **impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária** (sonegação), não há como se deixar de tipificar o crime tributário, ensejando, em qualquer dos casos, a majoração da multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), como prediz o **artigo 44**, inciso I c/c **§ 1º da Lei nº 9.430/1996**:

O nobre Relator, contudo, considerou que as condutas descritas pela autoridade administrativa não se amoldariam ao disposto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, de modo que deveria haver o afastamento. Assim, manifestou-se:

Por outro lado, a descrição do evidente intuito de fraudar por parte da empresa não restou demonstrada e muito menos comprovada pela autoridade fiscal. Na fraude, a ocorrência do fato gerador é impedir ou retardar dolosamente por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou de quaisquer dos seus elementos, aspectos ou condições, podendo consistir tanto na simulação absoluta quanto na simulação relativa. Não é isso que ocorre no caso em apreço. Veja-se que, no caso, os motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada dizem respeito apenas à reestruturação societária, o que não se confunde com a suposta adulteração da realidade do fato gerador ou dos seus elementos, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

[...]

E mesmo que a recorrente tenha criado estrutura societária específica para gerir seu negócio, com o intuito de reduzir sua carga tributária – o que é considerado legal, **dentro dos requisitos legais – o certo é que ela auferiu renda; não tendo: i)** impedido a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, haja vista ter auferido e declarado renda; ou **ii)** excluído ou modificado as características essenciais da obrigação tributária, pois se isso tivesse ocorrido, restaria desnaturada a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, e a obrigação tributária não teria ocorrido, bem como a recorrente não teria se sujeitado à tributação; o que não foi o caso, pois foi tributada.

Assim, não me parece o caso de a recorrente ter agido com dolo no intuito de “impedir a ocorrência do fato gerador (fraude)” ou “impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária (sonegação)” pois, como exposto, a recorrente auferiu renda tributável pelo da Contribuição ao PIS e da COFINS, levada a registro na contabilidade auditada, mesmo que declarada e apurada em regime mais benéfico.

Pelo exposto, conclui-se que a recorrente não incorreu no tipo penal tipificado como fraude, conforme disposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 e, por isso, a multa de ofício qualificada no percentual de 150% deve ser afastada.

Com efeito, entendo por afastar a multa de ofício qualificada no patamar de 150%

Com a devida vênia, deve-se divergir do referido entendimento.

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, inclusive as contribuições tratadas no presente processo.

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 também quanto a tal ponto, com a manutenção da multa de ofício no seu percentual qualificado, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo