



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.723054/2015-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.395 – 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

FRAUDE. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

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. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 163.

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.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

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 maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega(relator) que votou por acolher a referida prejudicial, e, no mérito, (iii) 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, (iv) 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 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.

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1.150/1.158) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1.164/1.174), relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011 e cujas exigências abarcaram a cobrança dos tributos (principal), a incidência dos juros de mora e aplicação da multa qualificada no percentual de 150% em razão da Fiscalização ter entendido pela configuração da fraude.

Com base no Relatório do Acórdão nº 302-003.618 (fls. 1.889/1.906), 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 o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL).

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 opção indevida pelo lucro presumido, para o IRPJ, e insuficiência de recolhimento da CSLL sobre receitas.

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 808 a 868, 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 IRPJ e à CSLL, transcrevem-se os trechos constantes no TVF:

76. Os artigos 218 e seguintes do RIR/99 tratam da base de cálculo do IRPJ. Para a sua determinação, faz-se necessário conhecer o valor da Receita Bruta das vendas e serviços que, conforme o artigo 224, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (transcrições no 116º parágrafo, pág. 54).

77. No caso em tela, a venda de um veículo financiado enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ, representando um único evento/negócio econômico que contempla aspectos entrelaçados e indissociáveis entre si, quais sejam:

77.1. Sem a ocorrência de venda do veículo financiado, não há objeto a ser financiado, portanto, inexistente o contrato de financiamento.

77.2. A inexistência de financiamento, por outro lado, frustra a concretização da venda financiada, considerando-se a insuficiência de recursos do adquirente do veículo (cliente).

77.3. A venda financiada diferencia-se da venda à vista por agregar um valor econômico adicional relativo à comissão de intermediação de contrato de financiamento (bônus/prêmios comerciais, balizados em acordos/campanhas comerciais patrocinados pelas instituições financeiras), como forma compensatória e estimuladora às concessionárias em mantê-las como agente financiador de suas vendas.

78. No ato da negociação do preço de venda do veículo com seu cliente, as concessionárias sempre consideram agregado à sua margem de lucro este valor relativo à comissão de intermediação, sendo muitas vezes este preponderante, senão decisivo, para concretização da venda do veículo.

79. No presente caso, todos os custos operacionais para a realização da operação de venda (manutenção predial; energia; água; seguro predial; etc.) são apropriados pelo sócio ostensivo, como também a maior parte das despesas (comercialização; marketing; propaganda; etc.).

80. Desta forma, fez-se necessário recompor o Lucro Líquido da fiscalizada nos anos calendário de 2010 e 2011, acrescentando todas as receitas indevidamente atribuídas às SCP, diminuídas, se for o caso, das deduções admitidas pela Legislação: vendas canceladas; descontos incondicionais e impostos sobre vendas (PIS, COFINS e ISS).

81. As despesas operacionais atribuídas às SCP também foram consideradas na apuração, conforme cálculo demonstrado no quadro a seguir:

RESULTADOS DAS SCP (Financiamento; VDI e Frotistas)			
01 a 09/2010 <i>Situação Especial – Cisão Parcial</i>	VALOR (R\$)	10 a 12/2010 <i>Situação Normal</i>	VALOR (R\$)
RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	10.186.541,49	RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	4.442.640,41
(-) PIS DEVIDO (**)	55.203,79	(-) PIS DEVIDO (**)	40.093,60
(-) COFINS DEVIDA (**)	234.760,74	(-) COFINS DEVIDA (**)	184.797,28
(-) ISS SCP GRUPO 321003 (***)	482.280,07	(-) ISS SCP GRUPO 321003	222.131,90
(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004 (***)	0,00	(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004	0,00
(-) DESP. OPERAC. SCP GR. 3410 (*)	269.670,11	(-) DESP. OPER. SCP GR. 3410 (*)	145.777,30
(=) RESULTADO DAS SCP :	9.124.626,78	(=) RESULTADO DAS SCP :	3.849.840,33

AC 2010 (consolidado)	VALOR (R\$)	AC 2011	VALOR (R\$)
RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	14.629.181,90	RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	12.165.441,63
(-) PIS DEVIDO (**)	95.297,39	(-) PIS DEVIDO (**)	166.837,02
(-) COFINS DEVIDA (**)	439.558,02	(-) COFINS DEVIDA (**)	768.461,41
(-) ISS SCP GRUPO 321003 (***)	704.411,97	(-) ISS SCP GRUPO CONTAS 321003	607.000,19
(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004 (***)	0,00	(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004 (***)	0,00
(-) DESP. OPERAC. SCP GR. 3410 (*)	415.447,41	(-) DESP. OPERAC. SCP GR. 3410 (*)	500.994,00
(=) RESULTADO DAS SCP :	12.974.467,11	(=) RESULTADO DAS SCP :	10.122.149,01

(*) Conforme quadro constante do 51º parágrafo, pág. 24.

(**) Conforme quadro constante do 75º parágrafo, páginas 36 a 38. Observe-se que o PIS e a COFINS já pagos/declarados em DCTF foram considerados na apuração dos créditos tributários lançados, razão pela qual os valores dos quadros acima divergem daqueles constantes do auto de infração.

(***) Depois de expurgados os valores relativos aos estornos de lançamentos.

82. Feitos os ajustes, chegou-se ao valor líquido da receita a ser tributada pelo Lucro Real, utilizando os valores declarados nas respectivas DIPJ, conforme demonstrado a seguir:

IRPJ 01 a 09/2010 Situação Especial - Cisão Parcial	VALOR (R\$)	IRPJ 10 a 12/2010 Situação Normal	VALOR (R\$)
Lucro Real Antes Competis. Prej. Declarado	(2.981.266,26)	Lucro Real Antes Competis. Prej. Declarado	(4.177.025,45)
Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00	Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00
Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(2.981.266,26)	Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(4.177.025,45)
Resultado SCP Recreio Veículos (B)	9.124.626,76	Resultado SCP Recreio Veículos (B)	3.849.640,33
Base Tributável Ajustada = (A) + (B):	6.143.360,52	Base Tributável Ajustada = (A) + (B):	(327.185,12)

IRPJ AC 2010 Consolidado	VALOR (R\$)	IRPJ AC 2011	VALOR (R\$)
Lucro Real Antes Compens. Prej. Declarado	(7.158.291,71)	Lucro Real Antes Compens. Prej. Declarado	(4.341.369,78)
Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00	Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00
Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(7.158.291,71)	Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(4.341.369,78)
Resultado SCP Recreio Veículos (B)	12.974.467,11	Resultado SCP Recreio Veículos (B)	10.122.149,01
Base Tributável Ajustada = (A) + (B):	5.316.175,40	Base Tributável Ajustada = (A) + (B):	5.780.779,23

83. O IRPJ e a CSLL devidos pelas SCP foram apurados e declarados trimestralmente nas respectivas DCTF, sendo que, no caso do IRPJ, os débitos declarados correspondem ao

imposto total apurado pela empresa diminuído do IRRF também relativo às SCP. Dessa forma, tanto o IRPJ (DCTF + IRRF) quanto a CSLL apurados como devidos à época devem ser abatidos no cálculo dos respectivos créditos tributários levantados por esta fiscalização.

Obs: Os valores relativos ao IRRF das SCP constam das planilhas "CALCULO SCP 2010 IRPJ CSL PIS COFINS.xls" e "CÁLCULO SCP 2011 IRPJ CSL PIS COFINS.xls", fornecidas pelo contribuinte.

IRPJ e CSLL SCP -AC 2010

Período de Apuração	Decl./Pago Cod. 2089-08	IRPJ IRRF	IRPJ Total	CSLL Decl./Pago Cód. 2372-08
1º Trim/2010	207.261,29	10.979,90	215.261,19	91.751,13
2º Trim/2010	193.831,93	54.621,31	243.653,24	100.376,09
3º Trim/2010	166.863,19	50.961,74	217.649,93	100.105,71
4º Trim/2010	257.222,71	63.172,63	325.395,34	127.948,04
Totais:	825.224,12	184.935,58	1.010.159,70	420.180,97

IRPJ e CSLL SCP -AC 2011

Período de Apuração	Decl./Pago Cód. 2089-08	IRPJ IRRF	IRPJ Total	CSLL Decl./Pago Cód. 2372-08
1-TRIW2Q11	206.606,46	52.417,34	259.023,80	103.597,50
3-TRIW2011	139.461,79	36.540,31	176.002,10	72.786,53
	173.204,58	38.624,36	216.828,96	86.246,81
4-TRIW2011	160.763,39	59.073,90	219.837,29	87.719,79
Totais:	685.036,22	186.655,93	871.692,15	350.354,71

84. Verificou-se, entretanto, que os totais relativos ao IRRF informados pela empresa nas planilhas mencionadas no parágrafo anterior divergem dos valores declarados pela mesma nas respectivas DIPJ. O quadro abaixo apresenta tanto os totais de IRRF declarados quanto os valores utilizados para cálculo do IRPJ a pagar da própria Recreio Veículos:

Discriminação	D1 a 09/2010 (R\$)	10 a 12/2010 (R\$)	AC 2011 (R\$)
DIPJ Ficha 57 - Total de Retenções do IR na Fonte (exceto Órgãos Públicos)	22.182,34	8.729,95	30.401,08
DIPJ Ficha 12A - Cálculo do IRPJ s/ o Lucro Real Linhas 14 ou 15. Imposto de Renda Retido na Fonte	22.182,34	8.729,95	30.401,03
Saldo Disponível para Utilização pelas SCP:	0,00	0,00	0,00

85. Como se pode ver, todo o IRRF declarado pelo contribuinte foi utilizado na apuração do IRPJ a pagar da própria fiscalizada, não havendo que se falar, portanto, em saldo de IRRF que pudesse ter sido aproveitado para utilização na apuração do IRPJ devido pelas SCP. Dessa forma, elaborou-se o quadro a seguir, com os valores de IRPJ e CSLL considerados por esta fiscalização e que serão deduzidos para lançamento dos créditos tributários ora apurados:

IRPJ e CSLL Compensados no Auto de infração - AC 2010

Período de Apuração	IRPJ Compensado no AI			CSLL Compensada no AI Cód. 2372-08
	Decl./Pago Cód. 2089-08	IRRF Considerado	IRPJ Compensado no AI	
Mar-10	207.231,29	0,00	207.231,29	91.751,13
Jun-10	193.031,93	0,00	193.631,93	100.376,09
Set-10	166.688,19	0,00	166.638,19	100.105,71
Dez-10	257.222,71	0,00	257.222,71	127.943,04
Totais:	825.224,12	0,00	825.224,12	420.180,97

IRPJ e CSLL Compensados no Auto de infração - AC 011

Período de Apuração	IRPJ Compensado no AI			CSLL Compensada no AI Cód. 2372-08
	Decl./Pago Cód. 2089-08	IRRF Considerado	IRPJ Compensado no AI	
Mar-11	206.606,45	0,00	206.606,48	103.597,53
Jun-11	139.461,79	0,00	139.461,79	72.763,53
Set-11	173.204,58	0,00	173.204,58	86.243,61
Dez-11	160.763,39	0,00	160.763,39	87.719,79
Totais:	685.036,22	0,00	685.036,22	350.354,71

VII - Da Ausência de Compensações Relativas aos Anos-calendário 2010 e 2011

86. Os procedimentos fiscais anteriormente encerrados geraram autos de infração para lançamentos dos respectivos créditos tributários apurados à época. Oportuno relembrar a evolução da utilização dos saldos de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas da CSLL, levantados pelas auditorias mencionadas:

86.1. Com relação à fiscalização relativa aos anos-calendário 2007 e 2008:

- Para o AC 2007: Após a apuração da Base Tributável Ajustada, efetuou-se a compensação dos prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores que constavam nas DIPJ correspondentes.

- Para o AC 2008: Após as compensações de prejuízos realizadas relativamente ao AC 2007, restou um saldo de prejuízos fiscais que foi totalmente utilizado para compensação no auto de infração lavrado para esse período, tendo sido o contribuinte intimado a retificar o LALUR em decorrência do aproveitamento de todo o seu prejuízo fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, sendo também entregues ao mesmo, à época, os demonstrativos de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, os quais indicavam não mais haver saldos a serem compensados.

86.2. Fiscalização relativa ao ano-calendário 2009: Conforme acima relatado, não restou qualquer saldo de prejuízos fiscais e/ou base negativa acumulada que pudesse ser aproveitado.

87. Como se vê, o saldo de prejuízos fiscais e/ou base negativa acumulada que o contribuinte havia registrado em seu LALUR foi integralmente aproveitado quando da lavratura dos autos de infração já desde a primeira auditoria. Dessa forma, não há quaisquer saldos acumulados a serem considerados para a lavratura do presente auto de infração.

88. Observe-se que o contribuinte apresentou DIPJ informando prejuízos fiscais tanto no AC de 2010 quanto no de 2011, razão pela qual não promoveu quaisquer compensações relativas ao período ora analisado, não havendo que se falar, portanto, em glosas de compensações indevidas.

As diferenças apuradas a título de IRPJ e a título de CSLL foram objeto dos lançamentos realizados por meio do auto de infração do IRPJ, de folhas 1150 a 1163, e do auto de infração da CSLL, de folhas 1164 a 1175.

Da Qualificação da Multa de Ofício

A autoridade tributária agravou a multa de ofício baseada 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.”

A empresa foi, então, devida e regulamente intimada da autuação fiscal em 28.12.2015 (fl. 1.231 e 1.233) e apresentou, tempestivamente, em 27.01.2016, Impugnação de fls. 1.238//1.300, por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

Preliminarmente:

- (i) Decadência Parcial do Crédito Tributário relativo ao período anterior ao dia da notificação do lançamento – 28/12/2015 – com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN
- (ii) Das nulidades formais do Auto de Infração
- (iii) Da Ausência de auto de infração distinto para a penalidade “fraude” – Da violação ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72
- (iv) 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
- (v) Do cerceamento de Defesa – Do indeferimento da Prova pericial: Artigo 5º, LV da CF/88
- (vi) 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 Frotistas
- (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 09-61-960 (fls. 1.790/1.813), 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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO PELO LUCRO REAL.

A opção pela tributação com base no lucro presumido está condicionada às regras estabelecidas em lei. O descumprimento dessas normas autoriza o Fisco a efetuar o reenquadramento da apuração com base na regra geral, Lucro Real, quando disponíveis os documentos contábeis e fiscais necessários a tal apuração.

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 consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. APURAÇÃO IRPJ.

A apuração da CSLL deve seguir a mesma sistemática adotada na apuração do IRPJ. Quando a apuração do IRPJ for reenquadrada para o lucro real, sistemática equivalente deve ser adotada para a apuração da

CSLL. 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: 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. 1.820/1.821, e, na sequência, entendeu por interpor, em 14/04/2017, Recurso Voluntário de fls. 1.824/1.879, em que suscitou, em síntese, as mesmas alegações que haviam sido ventiladas na impugnação, a saber:

Preliminarmente

- (i) Decadência Parcial do Crédito Tributário relativo ao período anterior ao dia da notificação do lançamento – 28/12/2015 – com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN
- (ii) Das nulidades formais do Auto de Infração
- (iii) Da Ausência de auto de infração distinto para a penalidade “fraude” – Da violação ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72
- (iv) 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
- (v) Do cerceamento de Defesa – Do indeferimento da Prova pericial: Artigo 5º, LV da CF/88
- (vi) 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 para este E. CARF, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de fls. 1.882 e, aí, por meio do Acórdão nº 1302-003.618, esta Turma Julgadora entendeu por anular a decisão de piso em razão da ausência de pronunciamento sobre matéria apresentada na defesa acerca da decadência do lançamento, o que teria acarretado, ao final, cerceamento ao direito de defesa. Veja-se os trechos abaixo transcritos:

“Preliminares

Decadência

A recorrente alega 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 (este processo), PIS e COFINS (os outros autos, também em julgamento nesta sessão), 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.

Analizando o acórdão recorrido, verifica-se que constou somente do relatório as respectivas arguições sobre decadência parcial. Todavia, realmente não consta do voto condutor, nem mesmo do acórdão, o entendimento da DRJ a respeito.

A DRJ deve examinar as razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências, em conformidade com as disposições do art. 31 do Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, a saber:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às **razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências**.

Sendo assim, o prosseguimento desse julgamento caracterizaria supressão da primeira instância e, por consequência, cerceamento de direito de defesa, caso se concluísse, nesta segunda instância, por não acolher a alegação de decadência.

Ante ao exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que se profira nova decisão.”

Os autos retornaram à 7ª Turma da DRJ/JFA que, em atendimento à decisão acima, proferiu, 28/08/2019, o Acórdão nº 09-71.948 (fls. 1.915/1.938), no qual enfrentou todas as alegações que haviam sido suscitadas pela empresa em sede de Impugnação, inclusive no que diz respeito à alegação preliminar de decadência a qual, no final, foi rejeitada, de modo que, no todo, a Impugnação foi julgada integralmente improcedente, conforme se verifica da ementa abaixo reproduzida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO PELO LUCRO REAL.

A opção pela tributação com base no lucro presumido está condicionada às regras estabelecidas em lei. O descumprimento dessas normas autoriza o Fisco a efetuar o reenquadramento da apuração com base na regra geral, Lucro Real, quando disponíveis os documentos contábeis e fiscais necessários a tal apuração.

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 consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. APURAÇÃO IRPJ.

A apuração da CSLL deve seguir a mesma sistemática adotada na apuração do IRPJ. Quando a apuração do IRPJ for reenquadrada para o lucro real, sistemática equivalente deve ser adotada para a apuração da CSLL.

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: 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. PRESENÇA DE DOLO

Constatada a presença de dolo, fraude ou simulação, o prazo de 5 (cinco) para a Fazenda Pública efetuar o lançamento começa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter sido efetuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Em 02/03/2020, a recorrente tomou conhecimento do resultado do novo Acórdão nº 09-71.948 através do Portal e-CAC, conforme se verifica dos Termos de fls. 1.944/1.945, e, na sequência, entendeu por interpor, em 17/03/2020, o presente Recurso Voluntário de fls. 1.948/2.009, por meio do qual suscita as seguintes alegações:

Preliminarmente

- (i) Decadência parcial do crédito tributário - Pagamentos periódicos durante o exercício dos períodos autuados

Partindo da inexistência de fraude, a recorrente alega decadência parcial, fundamentada no art. 150, § 4º, do CTN, pois nos casos de lançamento por

homologação, o pagamento mensal de tributos de forma antecipada extingue o crédito sob condição resolutória. Em seu entendimento, como a empresa foi autuada em relação ao IRPJ, CSLL (este processo), PIS e COFINS (os outros autos, também em julgamento nesta sessão), 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. Trouxe jurisprudência do STJ neste sentido.

(ii) Nulidades Formais dos Autos de Infração

(iii) Falta de Fundamentação Legal dos Autos de Infração

Sustenta a recorrente que a fiscalização teria feito uma manobra hipotética para constituir o crédito tributário. Em seu entendimento, a fiscalização 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.

Que os autos de infração seriam nulos pois não descreveram de forma clara, acompanhada da tipificação legal, a infração que teria sido cometida pela recorrente, 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.

Defende que a constituição das SCPs teve finalidade econômica, lícita, e não meramente de economia tributária; sustentando e requerendo, assim, a nulidade dos Autos de Infração.

(iv) Cerceamento de defesa. Indeferimento da Prova Pericial

Alega 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 que os documentos juntados não teriam sido analisados pela DRJ. 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.

Alega que a DRJ deixou de analisar a não dedução da totalidade dos créditos, a título de IRRF das SCP's na nova apuração do lucro real. Que o Fiscal deduziu que, na DIPJ, os informes de rendimentos das SCP's teriam sido declarados na FICHA 57, do cadastro dos informes de rendimentos, o que não ocorreu, já que foi informado na DIPJ da Recorrente somente os IRRF 's do Lucro Real. Portanto, ficaram sem compensar no Auto de Infração os IRRF's das SCP's, por não terem sido declarados na DIPJ da recorrente, fato a ser comprovado com perícia técnico-contábil.

Aduz, ainda, que conforme previsão do art. 2º da Lei nº 9.784/99, nos processos administrativos deverão ser observadas as formalidades essenciais

à garantia dos direitos dos administrados, com a garantia de à produção das provas necessárias a comprovarem seus direitos.

Por fim, requer seja acolhida preliminarmente e reconhecida a nulidade do Acórdão de 1ª Instância, por cerceamento de defesa consubstanciado no indeferimento da prova pericial, em afronta ao artigo 5º, LV, da Constituição Federal; para converter o julgamento em diligência e ser efetuada a Perícia, sem adentrar-se ao mérito.

Alegações de Mérito

No mérito, a empresa tece alegações sobre a estrutura societária e de negócio engendrada para o exercício das suas atividades econômicas e sociais e, aí, acaba sustentando sua linha de defesa com base nos seguintes temas:

- Legalidade da Constituição das Sociedades por Conta de Participação (SCP)
- Atividades Exercidas
- Vendas Diretas e Vendas a Frotistas
- 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

E, por fim, que multa de ofício qualificada aplicada no percentual de 150% apresenta efeito confiscatório.

Com base em tais alegações, a Recorrente pleiteia pelo acolhimento de todas as razões de fato e de direito expostas na peça recursal

Posteriormente, a recorrente entendeu pela juntada do Parecer de fls. 2.038/2.190.

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 09-71.948 através do e-CAC em 02/03/2020, conforme se verifica dos Termos de fls. 1.944/1.945, e, em 17/03/2020, entendeu por interpor o presente Recurso Voluntário de fls. 1.948/2.009.

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) Decadência Parcial do Crédito Tributário

Partindo da inexistência de fraude, a recorrente alega decadência parcial do crédito lançado, fundamentada no art. 150, § 4º, do CTN, aduzindo suas razões no fato de que nos casos de lançamento por homologação, o pagamento mensal de tributos de forma antecipada extingue o crédito sob condição resolutória. Assim, em seu entendimento, como a empresa foi tributada no regime do lucro presumido, a decadência de cinco anos deveria ser contada mês a mês. Desta forma, sustenta que, como 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. Trouxe jurisprudência do STJ neste sentido.

Convém assinalar, de início, que o prazo decadencial para lançamento de tributos se encontra disciplinado no artigo 173, inciso I na Lei nº 5.172, de 1966, que estabelece que será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como exceção à essa regra, por assim dizer, o CTN dispõe, no artigo 150, § 4º, a respeito de prazo decadencial distinto para os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, determinando-se, pois, que o dies a quo para fins de contagem do prazo de cinco anos é a ocorrência do fato gerador. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Para que referida regra seja aplicada, é necessário que o sujeito passivo tenha, de fato, efetuado apuração e pagamento antecipado de tributo. Nesse contexto, a atividade de homologação da Fazenda Pública deve incidir sobre o pagamento efetuado, não sendo possível a incidência da norma nos casos em que o sujeito passivo não apura tributo devido e nos casos em que apesar de apurar, não efetua qualquer pagamento correspondente. Nesse sentido, o pagamento, enquanto modalidade de extinção de crédito tributário, se configura imprescindível para a antecipação da contagem do prazo decadencial do lançamento, nos moldes previstos no art. 150, §4º do CTN.

Pois bem. Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou decidindo que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed.,

Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)."

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo nº 163 nos seguintes termos:

"O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito."

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento do imposto e não houver comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do CTN¹.

É de se reconhecer que os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência e que o imposto aí deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido recebidos devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015. Confira-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.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

¹ Cf. Lei n 5.172/66. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

No presente caso, a recorrente apurou IRPJ e CSLL devidos nos trimestres de 2010, como se pode verificar de sua DIPJ/2010 (fl. 30/62), sendo certo que houve recolhimento antecipado relativamente aos períodos de apuração trimestrais de 2010, conforme os Comprovantes de Arrecadação de fls. 1.134/1.137.

Assim, considerando a DIPJ entregue, bem como o recolhimento dos tributos à época, e tratando-se de fatos geradores ocorridos trimestralmente, e, ainda, que, no meu entendimento, não houve fraude ou simulação – essa parte, aliás, será melhor explorada oportunamente –, é de se aplicar ao caso, portanto, a antecipação da contagem do prazo decadencial referente ao lançamento, nos moldes previstos no artigo 150, § 4º do CTN.

Dessa forma, como a recorrente foi notificada dos autos de infração em 28/12/2015, é de se reconhecer que o direito de constituição de créditos tributários em relação ao período de 01/2010 a 28/12/2010 encontra-se extinto pela decadência.

Por todo o exposto, entendo por acolher a preliminar de decadência no que diz respeito aos períodos de apuração de 01/2010 a 28/12/2010.

b) Nulidades Formais dos Autos de Infração

b.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 artigos 12, 25 e 39, III e IV, todos do Decreto nº 7.574/11, bem como o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, o que comprova preterição ao seu direito à ampla defesa. Requereu, portanto, a nulidade dos Autos de Infração.

Da análise dos Autos de Infração (IRPJ: fls. 1.150/1.158 – CSLL: fls. 1.164/1.174) e do Termo de Verificação Fiscal (fl. 808/867), denota-se que em todos os fundamentos das autuações há a indicação dos dispositivos legais infringidos, quais sejam, “Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 249 e 250 do RIR/99”, os quais consistem na falta da recorrente em declarar, apurar e recolher seus tributos pela sistemática do Lucro Real, sem contar, ainda, que a motivação da autuação também restou clara e de fácil compreensão.

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

b.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 López² 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 nº 70.235/72 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 nº 70.235/72

² 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.

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 Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López³:

“[...] 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 nº 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 que 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 deste julgador, sendo desnecessária, destarte, a realização de diligência ou perícia técnico contábil.

A título de esclarecimentos, 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

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.

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 protelatórias⁴.

A jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que a realização de perícia é necessária apenas quando a apreciação das provas demande conhecimento técnico especializado 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 Arruda⁵ 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).

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. 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.

⁵ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo Administrativo Fiscal/Manual, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 56/7 e 59.

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 nº 70.235/72 não tenha assim explicitado, a realização de perícia somente se justifica quando a matéria de fato ou o 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.).

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, composta por esta turma.

A título de esclarecimentos finais, registre-se que entendimento segundo o qual o indeferimento fundamentado de requerimento de realização de diligência não configura cerceamento ao direito de defesa encontra base na própria Súmula CARF nº 163. Veja-se:

“Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**”

Por todas essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e o pedido de realização de diligência e perícia, por ser desnecessária para com a resolução da lide.

2. Das alegações meritórias

No mérito, a recorrente sustentou suas alegações acerca dos seguintes temas a seguir discriminados, os quais, a propósito, tem a ver tanto com a estrutura societária, como, também, com o negócio engendrado para com o exercício das suas atividades econômicas e sociais. As alegações gravitam, por assim dizer, dos seguintes pontos:

- 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

Pois bem. Conforme se observa, realmente, não está em questão a legalidade da constituição de SCPs, fato este regulado pelo direito empresarial, especialmente pelos artigos 991 a 996 do Código Civil. Veja-se:

“Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

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 âmbito do 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, sim, 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 artigo 991 do Código Civil esclarece que o sócio ostensivo é quem se obriga perante terceiros em nome da SCP, enquanto que 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 Coelho⁶ 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.”

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, a partir dos documentos juntados, que as SCP's 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 recorrente, a saber, o diretor da empresa RECREIO VEÍCULOS S.A, 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, porque, 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, extrai-se 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

⁶ 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.

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, que visa, pois, 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, diz-se 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 constante às fls. 812, a autoridade fiscal dispõe que se tratava

“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 (fls. 830), a Fiscalização registrou, ainda, 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.”

Em relação aos documentos trazidos ao processo, consubstanciados nas 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, que contribuinte sujeito ao Lucro Real.

Por todo o exposto, entendo por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

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 caberia 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 deveriam 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.

De fato, aparenta-se que a recorrente contestou a multa sob a alegação de inconstitucionalidade, sendo que esse tipo de alegação não deve ser analisado por parte dos conselheiros deste E. CARF por aplicação da Súmula CARF nº 2, porém, ao se analisar com mais acuidade as alegações postas pela Recorrente acerca da aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, parece-me que as respectivas alegações vão além dos fundamentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade. Ao considerar estas alegações em conjunto com o 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, e não, como afirmei, sob as perspectivas da suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

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 Amaro⁷,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação

⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

(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 4.502/1964. 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)

[...]

§ 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 Troianelli⁸ 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.

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 aquela 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 Junior⁹ dispõe que

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

[....]

⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

⁹ 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.

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 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 71 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 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.

Como é sabido, o fato gerador do IRPJ e da CSLL consiste no ato de adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, conforme prescreve o artigo 43 da Lei nº 5.172/66.

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, pois, (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, do contrário, restaria desnaturada a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL e a obrigação tributária não teria ocorrido, bem como a recorrente não teria se sujeitado à tributação, o que não ocorreu no caso concreto, porquanto a recorrente foi, sim, tributada.

Assim, entendo que a recorrente não agiu 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, ela auferiu renda tributável pelo IRPJ e CSLL, 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, preliminarmente, (i) acolher a decadência relativa aos períodos de apuração anteriores a 28/12/2010, (ii) rejeitar o pedido de realização de diligência ou perícia e (iii) 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 ínclito 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 e à prejudicial de decadência. Tendo sido designado

redator do voto vencedor quanto a tais temas, passo a expor os fundamentos da decisão que prevaleceu no julgamento.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

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. 808/868:

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, pois, (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, do contrário, restaria desnaturada a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL e a obrigação tributária não teria ocorrido, bem como a recorrente não teria se sujeitado à tributação, o que não ocorreu no caso concreto, porquanto a recorrente foi, sim, tributada.

Assim, entendo que a recorrente não agiu 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, ela auferiu renda tributável pelo IRPJ e CSLL, 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.

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

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

DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

O relator acolheu, ainda, a alegação de decadência do direito de constituir parte do crédito tributário objeto do lançamento de ofício tratado nos presentes autos. O fundamento para tanto foi o fato de que, tendo a Recorrente sido cientificada em 28 de dezembro de 2015, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), todos os créditos tributários relativos a fatos geradores ocorrido até 28 de dezembro de 2010 não mais seriam exigíveis, por estarem alcançados pela decadência.

O ínsito relator, ademais, com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), justificou o cômputo do prazo decadencial na forma prescrita no art. 150, §4º, do CTN, no fato de que estariam comprovados os recolhimentos de IRPJ e CSLL em relação aos trimestres do ano-calendário de 2010, e, na sua visão, não teria ocorrido fraude ou simulação.

Pois bem. Conforme detalhado no tópico anterior, prevaleceu no Colegiado o entendimento de que haveria a configuração de fraude em relação aos atos praticados pela Recorrente. Deste modo, à luz da mesma jurisprudência invocada pelo relator, há fato hábil a deslocar a contagem do prazo decadencial para o formato prescrito no art. 173, inciso I, do CTN.

O Código Tributário Nacional prescreve, para os lançamentos por homologação (ou seja, aqueles em que a Lei prevê o pagamento antecipado dos tributos), a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários, na forma prescrita no seu art. 150, §4º, a saber, a partir da ocorrência do fato gerador. *In verbis*:

Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A contagem do prazo decadencial nos moldes do art. 173, I, do CTN, isto é, *"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*, somente se dará, para tais tributos, na presença de dolo, fraude ou simulação, ou, ainda, caso inexistir a confissão ou o pagamento antecipado por parte do sujeito passivo.

Tal posicionamento restou consagrado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por meio de julgamento do Resp nº 973.733/SC (Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009), julgado sob a sistemática do artigo 543-C, do antigo CPC (e de observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015), cuja ementa se transcreve:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem:

- (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação;
 - (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994;
 - e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.
6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.
7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008" (*Destacou-se*)

No caso sob análise, como já dito, há a constatação de fraude em relação aos fatos geradores praticados pela Recorrente, de modo que a contagem do prazo decadencial deve-se dar na forma determinada pelo art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2011, o que leva à conclusão de que, à data da ciência pelo sujeito passivo, não havia ocorrido o transcurso do prazo para que a autoridade fazendária efetuasse o lançamento.

Por todo o exposto, entendeu a maioria do Colegiado por, divergindo, parcialmente, do relator, em rejeitar a prejudicial de decadência e em manter a imposição da multa de ofício qualificada, negando provimento integralmente ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo