MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10580.727659/2018-14**
ACÓRDÃO	1202-001.709 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO EDUCACIONAL VILLA LOBOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO-SCP. OBJETO REAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA

Sociedades em Conta de Participação com existência meramente formal, criadas com objetivo principal de alterar a sujeição passiva da obrigação tributária, bem como o regime de tributação aplicável, não podem ser opostas ao Fisco.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária. Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas na prática de atos de forma consciente e deliberada visando sonegar tributo, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150%.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 100%.

A multa qualificada aplicada com fundamento em legislação vigente antes das alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023 deve ser reduzida ao percentual de 100%.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de diligência, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e reduzir de ofício para 100% (cem por cento) o percentual da multa aplicada.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de autos de infração lavrados para exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos valores da tabela abaixo na data da autuação, referentes aos anos-calendário 2013, 2014, 2015 e 2016, lavrados em seu desfavor, considerando a não contabilização de receitas decorrentes de aluguel de imóvel de sua propriedade, conforme descrito pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 119 a 139.

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
PRINCIPAL	R$ 10.023.859,14	R$ 3.647.113,73	R$ 3.398.664,03	R$ 737.867,67
JUROS DE MORA	R$ 3.303.044,67	R$ 1.198.554,65	R$ 1.235.148,99	R$ 268.157,11
MULTA PROPORCIONAL	R$ 14.875.707,02	R$ 5.413.041,15	R$ 5.097.995,98	R$ 1.106.801,38
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	R$ 1.627.359,05	R$ 594.093,90	-	-
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	**R$ 29.829.969,88**	**R$ 10.852.803,43**	**R$ 9.731.809,00**	**R$ 2.112.826,16**

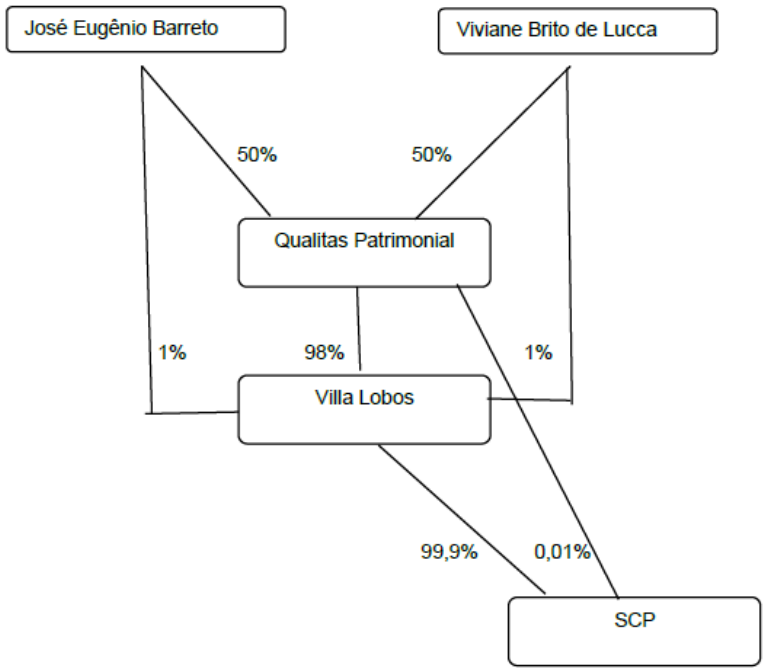
O cerne da conduta alegadamente ilícita foi a simulação na constituição de Sociedade em Conta de Participação, tributada pelo lucro presumido no período fiscalizado, na qual a Recorrente figurou como sócia participante e a empresa Qualitas Patrimonial Ltda, figurou como sócia ostensiva.

A Fiscalização destacou que a Recorrente era tributada pelo lucro real no período fiscalizado e que tanto a Recorrente (sócia participante) quanto a empresa qualitas (sócia ostensiva) eram controladas pelos mesmos acionistas José Eugênio Barreto da Silva e Viviane Brito

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de Lucca Silva, conforme ao que se depreende de diagrama constante do Termo de Verificação Fiscal.



Dessa forma, considerando que o objetivo da SCP era permitir a exploração do aluguel do imóvel situado na Avenida Luiz Viana Filho, 6775, Salvador/BA, de propriedade da Recorrente, para a empresa ASBEC, a Autoridade Fiscal entendeu que a criação da Sociedade em Conta de Participação revelou-se uma simulação com o único propósito de reduzir tributos incidentes sobre a receita do aluguel do imóvel.

O entendimento da fiscalização sobre a existência de simulação serviu como premissa para fundamentação dos autos de infração lavrados para exigência de tributos incidentes sobre as receitas decorrentes de aluguel de imóvel.

Em decorrência disso, também foi constatada a infração de compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente.

Exige-se, ainda, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas entre janeiro de 2013 e dezembro de 2014 e multa de ofício qualificada.

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passa-se a transcrever relatório integrante da DRJ.

> Transcreve-se a seguir trecho do TVF com descrição do contexto da fiscalização:
>
> *4 – DO CONTEXTO O contribuinte ora fiscalizado tem como atividade principal a prestação de serviços de ensino do 1º, 2º e 3º graus, prestação de serviços de*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

assessoria e consultoria, elaboração de projetos na área educacional e locação de imóveis próprios.

O contribuinte é proprietário do imóvel localizado na Avenida Luiz Viana Filho(Paralela), 6.775, subdistrito de Itapoan, Salvador-Ba, número de matrícula 24.117, junto ao cartório do registro de imóveis e hipotecas do VII Ofício da Comarca de Salvador. Este imóvel era de propriedade da ASBEC – Sociedade Baiana de Educação e Cultura S.A., e foi vertido ao contribuinte por ocasião da Cisão parcial da ASBEC, ocorrida em 01/09/2006.

A ASBEC e o Centro Educacional Villa Lobos tinham os mesmos sócios, quais sejam: José Eugênio Barreto da Silva e Viviane Brito de Lucca Silva.

Conforme contrato de locação celebrado em 01/09/2006, o imóvel foi alugado à empresa Qualitas Patrimonial Ltda pelo valor de R$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) mensais. À época, a Qualitas também pertencia aos sócios da ASBEC e Villa Lobos.

A Qualitas Patrimonial, por sua vez, celebrou, em 01/09/2006, contrato de sublocação do aludido imóvel com a empresa ASBEC – Sociedade Baiana de Educação e Cultura S.A, no valor de R$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) mensais. O Villa Lobos figurou como interveniente anuente nesse contrato de sublocação.

Em 16/10/2006, a ASBEC promoveu a 2ª alteração contratual, transformando o tipo societário da sociedade, de empresarial limitada para sociedade por ações.

Na Assembleia Geral Extraordinária realizada em 01/11/2006, aumentou o capital social de R$ 20.000,00 para R$ 23.467.888,00, aumento este totalmente subscrito por Whitney International do Brasil Holding Ltda. Assembleia Extraordinária realizada em 31/01/2008 retificou o aumento de capital social para R$ 24.405.669,52. A sócia Whitney International assinou novo boletim de subscrição.

Em 31/12/2006, a ASBEC tinha a seguinte participação acionária:

Sócio	Ações	%
Whitney International	14.910	60%
José Eugênio Barreto	4.970	20%
Viviane Brito de Lucca	4.970	20%
Total	24.850	

Em 03/06/2008, Assembleia Extraordinária deliberou pela redução do capital social da ASBEC para R$ 7.161.765,16, cancelando 16.440 ações e mantendo a mesma proporção societária.

Em 13/07/2011, o capital social da ASBEC foi aumentado de R$ 7.161.765,16 para R$ 16.161.765,16, com a emissão de 2.294 ações. O Aumento foi totalmente subscrito e integralizado por Whitney International. Ata da ASBEC lavrada em 08/08/2011 mostra que José Eugênio e Viviane Brito já não eram acionistas da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A demonstração financeira da ASBEC, referente ao exercício findo em 31/12/2011, mostra a seguinte participação acionária:

Sócio	Ações	%
Whitney International	10.703	99,97%
Outros	3	0,03%
Total	10.704	

Em 12 de janeiro de 2011, foi celebrado entre a Qualitas e a ASBEC o segundo aditamento ao contrato de sublocação do imóvel situado à Avenida Luiz Viana Filho. O aluguel, que estava ajustado em R$ 295.155,00, passou para R$ 720.000,00, contado a partir de janeiro de 2011. A Qualitas concedeu um desconto à ASBEC, de modo que os valores ficaram fixadas da seguinte forma:

- R$ 550.000,00 de janeiro a dezembro de 2011;

- R$ 700.000,00 de janeiro a dezembro de 2012, ajustado pela variação do IGPM;

- R$ 720.000,00 de janeiro a dezembro de 2013, ajustado pela variação do IGPM.

Em 05 de maio de 2011 foi constituída uma Sociedade em Conta de Participação(SCP) entre a Qualitas Patrimonial e o Centro Educacional Villa Lobos.

Em 11 de novembro de 2011, foi firmado, entre a Qualitas e a ASBEC, com a anuência do Villa Lobos, o terceiro aditamento ao contrato de sublocação.

Dentre os considerandos, destaque para os seguintes:

(...)E. QUE a Sub-Locadora e a Proprietária constituíram uma Sociedade em Conta de Participação, cujo objeto social corresponde à administração e locação pela Sub-Locadora do imóvel, figurando a Sub-Locadora como sócia ostensiva e a Proprietária como sócia participante;

F. QUE as partes desejam firmar novo aditamento ao Contrato de Sublocação, a fim de refletir a nova relação jurídica locatícia existente entre as partes em decorrência da constituição da referida Sociedade em Conta de Participação, aproveitando para rever o valor do seguro de incêndio do imóvel e para estabelecer uma forma de garantia à locação, conforme especificado no presente instrumento;

As cláusulas 1.1. e 1.2. do terceiro aditamento trazem as seguintes disposições:

1. Nova relação jurídica 1.1. Administração da locação. Em decorrência da constituição da Sociedade em Conta de Participação mencionada no considerando "E" acima, a locação do imóvel passa a ser administrada diretamente pela Sub-Locadora, com o que anui a Proprietária, devendo o aluguel ser pago, a partir da presente data, diretamente à Sub-Locadora, por meio de transferência eletrônica para a conta corrente da Sub-Locadora n° 82176-2, agência 0262, mantida no Banco Itaú S.A. As partes estabelecem também que, a partir da presente data,

DOCUMENTO VALIDADO

toda e qualquer notificação relativa à locação do Imóvel deverá ser encaminhada diretamente à Sub-Locadora.

1.2. Contrato de locação. Como conseqüência lógica e jurídica da constituição da referida Sociedade em Conta de Participação, deixa de existir a relação entre Proprietária e Sub- Locadora (Contrato de Locação) e também de Sub-Locadora e Sub-Locatária (Contrato de Sub-Locação), estabelecendo-se unicamente a relação entre Locadora, representada pela Sócia Ostensiva (no caso, a Sub-Locadora), e Locatária. Nesse sentido, tendo em vista a alteração da relação jurídica entre Proprietária e Sub-Locadora, foi rescindido na presente data o Contrato de Locação firmado em Iº de setembro de 2006 entre a Proprietária e a Sub-Locadora, passando o presente Contrato de Sub-Locação a corresponder a Contrato de Locação, permanecendo inalteradas todas as demais cláusulas e condições do Contrato de Sub-Locação, ora Contrato de Locação, e respectivos Primeiro e Segundo Aditamentos, exceto pelas alterações previstas neste Instrumento.

Em 21 de dezembro de 2012, foi firmado o quarto aditamento ao contrato de sublocação, sendo concedido um desconto de 25% no aluguel à ASBEC em função da ocupação de uma área pelo Centro Educacional Villa Lobos, que deveria permanecer na área até 31/12/2014.

Em 09 de outubro de 2013, foi firmado o primeiro aditamento ao Contrato de Locação para fins não residenciais, tendo o Centro Educacional Villa Lobos como locador. Qualitas e ASBEC não foram qualificadas. Dentre os considerandos, destacamos:

E. QUE a Qualitas deseja ceder todos os direitos e obrigações que tem na posição de locatária do imóvel para a ASBEC, de modo que a ASBEC passe a figurar como locatária, desejando as partes, nesse ato, dar fim ao contrato de Sublocação, a fim de refletir a nova relação locatícia existente entre as partes, consolidando o Contrato de Locação e todos os entendimentos até então acertados pelas partes, e também aproveitando para rever algumas cláusulas e condições, bem como para incluir outras, conforme especificado no presente instrumento; e

A cláusula 1.1 traz as seguintes disposições (gn):

1.1. Pelo presente instrumento, a Qualitas cede à ASBEC a posição de locatária do imóvel, extinguindo-se, por conseguinte, o Contrato de Sublocação, tendo em vista a confusão da figura da sublocatária com a locatária, assumindo a ASBEC, por conseguinte, a partir da presente data, todos os direitos e obrigações que a Qualitas tem na posição de locatária do imóvel;

1.1.1. Em função do disposto na cláusula 1.1, as partes acordam rever o disposto no contrato de locação, consolidando o contrato de locação e todos os entendimentos até então acertados pelas Partes, consoante os termos e condições abaixo.

DOCUMENTO VALIDADO

1.1.2. O presente aditamento é assinado na presente data, porém as alterações ora realizadas tem validade desde 1º de janeiro de 2013.

Em 21/05/2015, 05/08/2015, 20/04/2016 e 01/01/2017, foram firmados os segundo, terceiro, quarto e quinto aditamentos ao contrato de locação, respectivamente, todos tendo o Centro Educacional Villa Lobos como Locador e a ASBEC como Locatária.

Por meio do termo de intimação fiscal nº 01, lavrado em 25/09/2017, a Qualitas patrimonial foi intimada a esclarecer em que momento o contrato de sublocação firmado entre a Qualitas e a ASBEC foi extinto.

Em reposta, a empresa informou que, com relação à locação do imóvel, a despeito de a formalização da extinção de sublocação ter se dado tardiamente, isto deixou de ser considerado pelas partes e pela locatária, tendo as operações da SCP se iniciado em agosto de 2011, quando foi aberta a conta própria nos livros da Qualitas, conforme restou também previsto na cláusula 1.2 do 3º aditamento ao contrato de sublocação firmado em 11/11/2011.

O Centro Educacional Villa Lobos e a Qualitas Patrimonial criaram uma Sociedade em Conta em Participação (SCP) em 05 de maio de 2011. O Villa Lobos é o sócio participante e a Qualitas o sócio ostensivo. O contrato prevê que a atividade constitutiva do objeto social será exercida pela sócia ostensiva.

O objeto da sociedade é a administração, locação e venda um imóvel de propriedade da sócia participante situado na Avenida Luiz Viana Filho nº 6.775, Paralela, subdistrito de Itapoan, Salvador/Ba. O capital social é de R$ 30.760.000,00, dividido em 30.760.000 cotas, subscrito e integralizado da seguinte forma:

Sócio	Quotas	R$	%
Centro Educacional Villa Lobos	30.756.000	30.756.000,00	99,99%
Qualitas Patrimonial	4.000	4.000,00	0,01%

Da integralização do Villa Lobos, R$ 30.755.817,80 foi feita com a conferência do bem de sua titularidade, situado na Avenida Luiz Viana Filho, 6.775, mesmo imóvel constante no objeto social da SCP.

A cláusula quinta do contrato de constituição da SCP diz que a responsabilidade de cada categoria de sócio (ostensivo e participante) é regida pelas disposições do art. 991 e seguintes da Lei nº 10.406/2002.

A cláusula quarta diz que a sociedade tem prazo de duração indeterminada.

Por fim, a cláusula nona diz que os lucros poderão ser partilhados de forma não proporcional ao capital social. O parágrafo segundo dispõe que fica desde já

DOCUMENTO VALIDADO

Original

acordado entre os sócios o percentual de lucros a ser atribuído às partes, cabendo ao Villa Lobos o percentual de 80% e à Qualitas o percentual de 20%.

5 - DO CONTROLE COMUM DO VILLA LOBOS E QUALITAS PATRIMONIAL Por meio de alteração contratual realizada em 12 de julho de 2002, o capital social do Centro Educacional Villa Lobos passou para os seguintes sócios:

Sócio	Quotas	Valor (R$)
José Eugênio Barreto da Silva	5.000	5.000,00
Viviane Brito de Lucca Silva	5.000	5.000,00

Em 01/09/2008, foi admitida na sociedade a empresa Sagarana Desenvolvimento e Participações, conforme alteração contratual nº 5. A composição societária do Villa Lobos passou a ser a seguinte:

Sócio	Quotas	Valor (R$)
Sagarana Desenvolvimento e Participação	980.000	980.000,00
José Eugênio Barreto da Silva	10.000	10.000,00
Viviane Brito de Lucca Silva	10.000	10.000,00

Conforme descrito na cláusula primeira da 5ª alteração contratual, a Sagarana Desenvolvimento e Participação tem como diretor presidente o Sr. José Eugênio Barreto da Silva e como Vice-presidente do Conselho de Administração a Sra.

Viviane Brito de Lucca Silva. Ambos assinam a alteração contratual em nome da Sagarana.

Em 06 de junho de 2013, conforme Ata da 8ª Assembleia Geral Extraordinária da Sagarana, foi homologada e autorizada a incorporação da Sagarana pela Qualitas Patrimonial, empresa patrimonial dos acionistas da Sagarana.

O protocolo de incorporação mostra que os sócios da Sagarana em 30/06/2013 eram José Eugênio Barreto da Silva (50%) e Viviane Brito de Lucca Silva (50%).

Também diz que os sócios da Qualitas Patrimonial receberam, em decorrência da incorporação e extinção da Sagarana, 31.970.280 ações, divididas entre José Eugênio e Viviane Brito, na proporção de 50% para cada um.

Em decorrência da citada incorporação, foi promovida, em 02/05/2014, a 8ª alteração contratual do Centro Educacional Villa Lobos, passando a constar os seguintes sócios:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

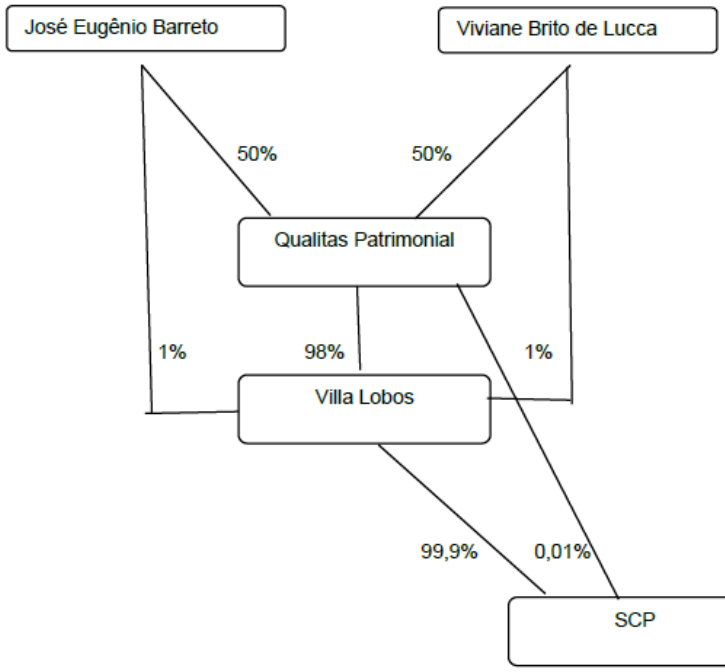
Sócio	Quotas	Valor (R$)
Qualitas Patrimonial Ltda	16.268.000	16.268.000,00
José Eugênio Barreto da Silva	166.000	166.000,00
Viviane Brito de Lucca Silva	166.000	166.000,00

A Qualitas patrimonial foi constituída em 07/03/2006. Os sócios iniciais eram José Eugênio Barreto da Silva e Viviane brito de Lucca Silva, ambos com 50% das quotas do capital social.

A última alteração contratual da Qualitas se deu em 15/08/2014 e manteve o mesmo quadro societário e as mesmas participações.

Fica demonstrado, portanto, que o Centro Educacional Villa Lobos e a Qualitas Patrimonial pertencem aos mesmos sócios desde 2006, período em que foram firmados os contratos de locação e sublocação do imóvel localizada na Avenida Luiz Viana Filho, 6775, e também da constituição da Sociedade em Conta de Participação em 2011.

Abaixo, diagrama que demonstra essa situação:



Ante o contexto narrado acima, segundo a fiscalização, a SCP criada pelo Villa Lobos (sócio participante) e a Qualitas (sócia ostensiva) não teria um propósito específico, servindo tão somente à continuidade de uma relação locatícia que já era exercida pelos mesmos sócios da sociedade (aluguel do imóvel de propriedade do Villa Lobos).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Segundo se extrai do TVF, o auditor destacou os seguintes atos e fatos que descaracterizariam juridicamente a regularidade da referida SCP:

a) Que o Villa Lobos (sócio participante) e a Qualitas (sócia ostensiva)pertencem aos mesmo sócios, não existindo participação de terceiros na SCP, com confusão patrimonial entre as figuras do sócio ostensivo e do participante. Ou seja, os sócios teriam constituído uma SCP deles mesmos;

b) Que o sócio participante da SCP (Villa Lobos) figura como locador nº contrato de locação e em todos os aditivos posteriores celebrados com a ASBEC, assumindo todas as obrigações do contrato, em desacordo com o disposto no art. 991 do Código Civil de 2002;

c) Que o Villa Lobos também permaneceu ocupando uma área do imóvel até dezembro de 2014, o que garantiu um desconto de 25% no aluguel à ASBEC durante o período da ocupação. Este desconto não foi objeto de compensação entre os sócios da SCP, o que demonstra um liberalismo incompatível com esse tipo de sociedade;

d) Conforme resposta a questionamentos formulados no Termo de Intimação Fiscal nº 01 sobre a existência de funcionários, sede e despesas próprias, a SCP informou não ter funcionários, nem sede própria, sendo suas operações desenvolvidas na sede da Villa Lobos e que também não teve despesas próprias. O auditor informa ainda no TVF que os mesmos questionamentos foram dirigidos à Qualitas Patrimonial (sócia ostensiva), tendo esta apresentado as mesmas respostas que as da SCP. Que a contabilidade da Qualitas, com contas relacionadas no TVF, confirmou que não foram escrituradas despesas com água, luz, telefone, condomínio, aluguéis ou funcionários da SCP. Que a única despesa operacional da SCP foi a despesa bancária, com resultado antes do IR a 95% em 2014 e 2015, e 100% em 2016, quando comparado com as receitas de aluguel e financeira; e

e) Que a ASBEC, quando intimada a apresentar comunicações referentes ao contrato de locação, apresentou e-mails enviados pelo Sr. Anderson de Lucca, tratando de assunto do aluguel, sendo que Anderson de Lucca é administrador do Villa Lobos, conforme 10ª alteração contratual.

Após citação de doutrina e da legislação atinente às SCP (arts. 991 a 996 do CC/2002), a autoridade ainda argumenta que, por natureza, as SCP têm tempo determinado de existência e especialidades dos sócios ostensivo e participante claramente distinguíveis.

Salienta então que tais evidências demonstram que a SCP criada pelo Villa Lobos e Qualitas Patrimonial não tem nenhum fundamento econômico e/ou comercial, bem como não atende aos preceitos legais aplicáveis a tal tipo de sociedade, reforçando:

DOCUMENTO VALIDADO

• Os sócios da SCP são os mesmos. Conforme demonstrado nº tópico 5, o controle do Villa Lobos e da Qualitas é exercido pelos sócios José Eugênio e Viviane Brito. Não existe participação de terceiros na sociedade.

• A SCP não foi criada para exercer uma nova atividade, mas, tão somente, dar continuidade a uma relação locatícia que já existia e era exercida pelos sócios da SCP. Não houve uma cumulação de esforços/recursos no desenvolvimento de uma nova atividade.

• O sócio participante é quem figura como locador, assumindo todas as obrigações e responsabilidades decorrentes da locação;

• Houve a participação de um administrador do sócio participante em questões relativas ao contrato de locação;

• A SCP desenvolvia suas atividades na sede do sócio participante;

• A SCP não teve nenhuma despesa com funcionário, água, luz, telefone, aluguel ou condomínio;

• A SCP tem prazo de duração indeterminado, inexistindo o caráter de investimento temporário, típico dessa sociedade.

Conforme ainda destacado no TVF, entre 2013 e 2016, tanto a Qualitas como o Villa Lobos foram tributados pelo lucro real, apresentando lucro fiscal baixo. Porém, as receitas da SCP foram tributadas pelo lucro presumido, o que proporcionou uma redução significativa de tributos.

Concluindo pela inexistência de fato da SCP em questão, que teria sido criada somente com intuito de reduzir os tributos incidentes sobre a receita de aluguel do imóvel situado na Av. Luiz Viana Filho, 6.775, a autoridade fiscal imputou ao proprietário do imóvel as referidas receitas de aluguel. Como consequência dessa imputação, diante da ausência de apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a receita não contabilizada pela Villa Lobos, foram lavrados os autos de infração ora combatidos.

Também em razão da imputação das receitas de aluguel, quanto ao IRPJ e à CSLL, houve lançamento de multas isoladas sobre as faltas de recolhimentos sobre base de cálculo estimada, bem como dos valores indevidamente compensados sobre prejuízo fiscal inexistente.

Além disso, a multa de ofício foi qualificada para 150% (cento e cinquenta por cento), sob o argumento de que a criação e operação da SCP consistiu em simulação, com o único propósito de reduzir de forma indevida a tributação incidente sobre as receitas de aluguel.

Da Impugnação Inconformado com a autuação, o Centro Educacional Villa Lobos Ltda, por meio de procurador regularmente constituído nos autos, contraditou as imputações realizadas pela fiscalização com os argumentos a seguir sintetizados.

DOCUMENTO VALIDADO

Aduz que a fiscalização sustenta a tese da simulação com base em falta de propósito negocial na criação da SCP, a qual teria sido criada exclusivamente para dirimir a carga tributária incidente sobre os valores referentes à locação do imóvel.

Defende a (i) legalidade dos atos e negócios jurídicos realizados, todos praticados formal e materialmente de acordo com os requisitos exigidos pela legislação e melhor doutrina, especialmente no que toca a) a criação de Sociedade em Conta de Participação e b) administração e gestão do aluguel do imóvel sito à Avenida Luiz Viana Filho, 6775 por diversos contratos pela sócia ostensiva QUALITAS PATRIMONIAL no bojo da SCP; e (ii) a inexistência de simulação nos atos e negócios jurídicos praticados pela VILLA LOBOS e QUALITAS PATRIMONIAL ou qualquer empresa envolvida nas operações em discussão.

Apresenta histórico das relações entre o Villa Lobos e a Qualitas em tornº da locação do imóvel em debate, alegando inexistir qualquer movimento realizado para(dis)simular fato gerador, omitir receitas ou fraudar o fisco. Assevera que: sempre foi intenção das partes que a administração/gestão do contrato de uso do imóvel Matrícula 24.117 fosse feita pela QUALITAS PATRIMONIAL.

Afirma que a criação da SCP teve por fim a organização e otimização da gestão das atividades do grupo e proteger-se contra terceiros. Explica que tal defesa se referiu ao risco relativo à existência de contrato de locação com preço inferior ao de sublocação, diante do disposto no artigo 21 da Lei nº 8.245/1991.

Refutando a tese da fiscalização sobre ausência de propósito negocial e ocorrência de simulação, após citação de trechos do contrato de constituição da SCP, do contrato de locação do imóvel, bem como de ata de reunião entre os sócios, argumenta que a intenção e vontade do VILLA LOBOS e QUALITAS PATRIMONIAL sempre foi a gestão e operacionalização do aluguel do imóvel matrícula 24.117 pela QUALITAS PATRIMONIAL.

Em reforço à tese de existência de propósito negocial, afirma que a administração e tributação dos valores provenientes do uso do imóvel pela ASBEC sempre foi feito pela QUALITAS PATRIMONIAL e que o propósito negocial na criação da SCP foi dar maior proteção ao contrato estabelecido entre QUALITAS e ASBEC.

Não obstante o argumento pela existência de propósito negocial, o impugnante alega a impossibilidade de desconsideração/anulação de ato ou negócio jurídico por suposta falta de propósito negocial, sustentando que o ordenamento jurídico pátrio considera como ato lícito e juridicamente perfeito aquele praticado pelas partes com a intenção exclusiva de economizar tributos, desde que obediente à legislação aplicável.

Critica a adoção da teoria do propósito negocial pela fiscalização, citando jurisprudência administrativa (julgados do CARF) contrária à adoção inapropriada da doutrina alienígena do business-purpose. Assim, sustenta a necessidade de

DOCUMENTO VALIDADO

regra antielisiva específica para que a desconstituição de ato/negócio jurídico se paute pela inexistência de propósito negocial.

Ressalva que o argumento sobre a falta de propósito negocial não foi utilizado pela fiscalização de forma autônoma, mas como fundamento/indício para comprovar a tese de simulação construída. Contradita a tese de simulação defendendo o direito de o contribuinte organizar e formatar suas atividades utilizando-se de institutos legais, desde que não o faça de forma simulada.

Arguindo pela inexistência de simulação, aduz que em razão do seu objeto social e atividades desenvolvidas pelo VILLA LOBOS, a locação não seria administrada da melhor e mais eficiente forma, como o estava sendo pela QUALITAS PATRIMONIAL desde o final do ano de 2006.

Alega que, embora o VILLA LOBOS e a QUALITAS PATRIMONIAL possuam os mesmos sócios desde 2006, as operações de gestão, objetos sociais e atividades comerciais desenvolvidas são distintas e praticadas de forma autônoma e separada. Além disso, afirma que o VILLA LOBOS possui administração realizada por terceiros desde 2008.

Defende que a personalidade jurídica das empresas que possuem o mesmo quadro societário é distinta das pessoas de seus sócios e que tal personalidade jurídica só deveria ser colocada em cheque caso ficasse evidenciada a confusão entre patrimônio, gestão e quaisquer outros elementos decorrentes da personalidade jurídica própria da pessoa jurídica.

Aduz que a SCP foi criada por duas pessoas jurídicas distintas para operacionalizar negócio em que ambas possuem interesse, notadamente, uma por possuir imóvel (VILLA LOBOS - sócio participante) e outra possuir estrutura e expertise em gestão e manutenção de ativos (QUALITAS PATRIMONIAL - sócio ostensivo), inexistindo confusão entre as figuras dos sócios ostensivo e participante, pois não haveria confusão entre o patrimônio ou entre as atividades realizadas por ambas as empresas.

Em contraposição ao sustentado pela fiscalização, argumenta ainda que não há impedimento do Código Civil para a formação de SCP por pessoas jurídicas distintas, ainda que tenham o mesmo quadro societário. Assim, afirma que todos os requisitos do art. 991 e seguintes do Código Civil para contratação de SCP foram obedecidos formal e materialmente no presente caso.

Refuta o entendimento da fiscalização de que o Sr. Rubens Dória age como representante e expressa a vontade dos sócios José Eugênio e Viviane Brito. Para o defendente, tal argumento não se coaduna com a teoria da empresa, pois o Sr. Rubens Dória Pinto responde e atua em nome da pessoa jurídica pela qual está incubido de administrar, e não aos sócios quotistas.

Assim, aduz que não há provas ou indícios acerca da afirmação feita pela fiscalização e que tal fato só comprova que as empresas tinham administrações distintas, autônomas e independentes.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto ao desconto de 25% no aluguel à ASBEC durante o período da ocupação, que a fiscalização afirmou não ter sido objeto de compensação entre os sócios da SCP, demonstrando um liberalismo incompatível com uma Sociedade em Conta de Participação, o contribuinte defende que tal desconto foi objeto de deliberação em Ata de reunião do Sócios realizada em 22 de outubro de 2012. Alega que, para além de demonstrar a real existência da SCP, a ata em questão denota acordo efetuado entre sócia ostensiva e sócia participante para a concessão. Rebate a tese de liberalismo excessivo entre as partes, pois o acordo em função do desconto teve por fim a manutenção de uma boa relação com a ASBEC, de interesse de ambas as envolvidas. Além disso, citando a cláusula nona do contrato de constituição da SCP, que trata da divisão dos lucros pelos sócios, afirma que a concessão do desconto naturalmente tem impacto nos ganhos da SCP, não havendo necessidade de compensação financeira entre as partes.

Em relação à constatação da fiscalização quanto à inexistência de sede própria para a SCP, nem despesas próprias com água, luz, telefone, condomínio, aluguéis ou funcionários, a impugnante alega que tais valores foram assumidos pela sócia ostensiva, asseverando que o objeto do contrato da SCP (manutenção e gestão de contrato de locação), não demanda a existência de sede independente com todos os custos que lhe são correspondentes para que as atividades da SCP sejam desenvolvidas. Desse modo, afirma que, efetivamente, a única despesa exclusiva da SCP era a despesa bancária decorrente da conta criada especificamente para percepção dos valores pagos pela ASBEC e que as demais despesas com água, luz, telefone, condomínio, aluguéis e funcionários eram todas assumidas pela sócia ostensiva, consoante regime próprio dado às SCP, que os abatia do valor percebido pela divisão dos lucros.

Defende que, mesmo que se entenda pela necessidade de escrituração contábil independente das despesas havidas pela sócia ostensiva, o fato de não ter procedido tal segregação contábil não descaracteriza sua natureza ou implica no imediato reconhecimento de sua inexistência fática ou simulada.

Alega ainda que as atividades da SCP não eram realizadas na sede do VILLA LOBOS, como asseverado pela fiscalização. Argumenta que a simples existência de email entre ASBEC e o Sr. Anderson de Lucca não é fato desabonador da existência jurídica material da SCP, nem pode ser considerada como prova hábil a sustentar a confusão pretendida pela fiscalização. Destaca que o e-mail utilizado pela fiscalização data de momento posterior às competências autuadas.

Em anexo à impugnação, apresenta relação de funcionários da QUALITAS PATRIMONIAL que promoviam a manutenção do imóvel e a gestão da locação, destacando que a gestão da locação e o relacionamento perante a ASBEC sempre foi encabeçado pelo Sr. José Eugênio, administrador da QUALITAS PATRIMONIAL, conforme e-mails também anexos à peça de defesa.

Sobre a atuação do sócio participante nas atividades da SCP, sustenta que este sócio, segundo a legislação, tem a opção de não tomar parte alguma na operação,

DOCUMENTO VALIDADO

resguardando-se perante terceiros. Todavia, alega que não há impedimentos para sua participação, que teria como consequência a sua responsabilidade solidária com o sócio ostensivo. Cita julgado do CARF no sentido de que o contato do sócio investidor com o cliente não desnatura a Sociedade em Conta de Participação.

Para o caso de manutenção da autuação, questiona a aplicação de multa qualificada, alegando que não houve dolo, fraude ou simulação por parte da VILLA LOBOS, pois não teria havido inequívoca vontade do contribuinte em fraudar o fisco pela ocultação dolosa de receitas pela prática de atos/negócios jurídicos simulados.

Argumenta que, caso se decida correto o auto de infração, poder-se-ia entender, no máximo, que a ação praticada pela VILLA LOBOS pode ser considerado ato de dissimulação. Cita doutrina sobre a diferenciação entre simulação absoluta e relativa(dissimulação), bem como julgados do CARF no sentido da incorreção de qualificação da multa de ofício em casos de simulação relativa.

Arremata com as seguintes considerações e pedidos:

> *a) ...considerando que foi possível comprovar com fortes provas que não houve qualquer vontade de ocultar situação jurídica passível de tributação por artifício jurídico para sonegar tributos, requer-se o arquivamento dos autos de infração pois insubsistentes fática e juridicamente;*
>
> *Subsidiariamente,*
>
> *b) caso se entenda possível acatar o presente auto de infração como mera desconstituição de negócio jurídico dissimulado, pela ausência de propósito negocial na criação da SCP, o que se admite apenas por eventualidade, requerse o arquivamento dos presentes autos de infração em razão das insubsistências fáticas e probatória para sustentar a existência de qualquer dissimulação operada pela VILLA LOBOS em conjunto com a QUALITAS PATRIMONIAL, que teve como objetivo/propósito a reorganização das relações jurídicas para evitar a incidência do art. 21, parágrafo único da Lei nº 8.245/1991 para otimização da administração da locação do bem imóvel Avenida Luiz Viana Filho, 6775, Salvador/BA; e*
>
> *c) Caso se entenda pela manutenção do auto de infração nos termos em que lavrados pela fiscalização requer-se a minoração da multa de ofício para o patamar de 75% nos termos da argumentação apresentada no tópico 4 da defesa.*

Em primeira instância, a DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, por entender que a fiscalização demonstrou, de forma suficiente, que a criação da SCP em questão, de fato, não passou de ajuste fictício, com o mero intento de redução da tributação sobre o efetivo sujeito passivo da relação tributária - o Centro Educacional Villa Lobos.

DOCUMENTO VALIDADO

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese que não teria ocorrido simulação na constituição da sociedade em conta de participação, tendo em vista que a empresa qualitas (sócia ostensiva) já exercia diretamente a atividade de gestão do mesmo imóvel desde 2006, com staff especializado e estrutura autônoma.

Argumentou, ainda, que apresentou provas da existência da estrutura operacional da empresa Qualitas e que essas provas teriam sido ignoradas pela DRJ. Argumenta que a SCP operava na estrutura da empresa Qualitas.

A Recorrente insiste, em diversos trechos de seu recurso, na necessidade de conversão do julgamento em diligência para comprovação da estrutura e capacidade operacional da empresa Qualitas e das atividades de gestão efetivamente exercidas pela referida empresa que figurou como sócia ostensiva da SCP.

Argumenta que a Recorrente possuía uma gestão autônoma, independente e diferente da empresa Qualitas. Defende, ainda, que a Recorrente, na condição de sócia participante não poderia ser responsabilizada por dívidas da SCP.

Quanto à multa aplicada, a Recorrente argumenta que não agiu como dolo, não sendo cabível a qualificação da multa. Alega, ainda, que a multa é ofende "os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, fundamentais à parametrização da punição para que esta não perca o parâmetro da capacidade contributiva".

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Conforme relatado linhas acima, em seu recurso, a Recorrente argumenta pela ausência de fraude e simulação na constituição da sociedade em conta de participação, ausência de responsabilidade por débitos da SCP e pleiteia que a qualificação da multa de ofício seja afastada.

Argumenta, ainda, que algumas alegações e provas apresentadas em sede de impugnação não teriam sido analisadas pela DRJ e pleiteia a conversão do julgamento em diligência. Como são múltiplos os pontos questionados pela Recorrente, passa-se a analisá-los isoladamente.

DOCUMENTO VALIDADO

1 OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO

A Recorrente argumenta que o acórdão recorrido não teria analisado provas da atuação e capacidade operacional da sócia ostensiva Qualitas e não teria se pronunciado sobre a impossibilidade de responsabilização da sócia participante com relação aos débitos da sociedade em conta de participação.

Importante destacar, desde logo, que a Recorrente não chega a suscitar a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do seu direito de defesa, o que demonstra a sua irresignação quanto ao resultado do julgamento.

Seja como for, as alusões a omissões constantes do acórdão recorrido não refletem a realidade dos autos do presente processo. O acórdão de impugnação está bem fundamentado.

A DRJ analisou as provas e argumentos apresentados em sede de impugnação e entendeu que a Recorrente, na condição de sócia participante, exerceu a atividade que cabia à sócia ostensiva. Veja-se.

> Não obstante a argumentação da defendente, considerando o "conjunto da obra", com destaque às provas documentais da atuação direta e solitária do Centro Educacional Villa Lobos na locação do imóvel à ASBEC, entendo que a fiscalização demonstrou, de forma suficiente, que a criação da SCP em questão, de fato, não passou de ajuste fictício, com o mero intento de redução da tributação sobre o efetivo sujeito passivo da relação tributária - o Centro Educacional Villa Lobos, beneficiário direto da receita de locação do imóvel sito à Avenida Luiz Viana Filho, 6775.

Argumenta a Recorrente que apresentou provas da capacidade operacional e da atuação da sócia ostensiva Qualitas. Os documentos apresentados, no entanto, demonstram a troca de e-mails entre representantes da empresa Sagarana e prepostos da ASBEC. A maior parte dos e-mails apresentados se referem ao envio de boletos para cobrança do aluguel. Alguns e-mails, no entanto, são endereçados e respondidos por sócios e administradores da própria Recorrente, como o Sr. José Eugenio.

> Em anexo à impugnação, apresenta relação de funcionários da QUALITAS PATRIMONIAL que promoviam a manutenção do imóvel e a gestão da locação, destacando que a gestão da locação e o relacionamento perante a ASBEC sempre foi encabeçado pelo Sr. José Eugênio, administrador da QUALITAS PATRIMONIAL, conforme e-mails também anexos à peça de defesa.

O que se observa é que as provas analisadas pela Recorrente foram devidamente analisadas pela DRJ, que entendeu que o conjunto fático probatório apontava para a caracterização de simulação na constituição da Sociedade em Conta de Participação.

DOCUMENTO VALIDADO

Mais adiante irá se analisar a discussão envolvendo a ocorrência de simulação. De qualquer forma, concorde-se ou não com o entendimento da DRJ, a decisão está fundamentada de forma adequada e não havendo qualquer vício a ser aqui pronunciado, ainda que de ofício.

Da mesma forma, os questionamentos da Recorrente quanto à impossibilidade de responsabilização da sócia participante foram analisados e enfrentados pelo acórdão recorrido.

Superado esse ponto, passa-se a analisar o pedido de conversão do julgamento em diligência.

2 CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A Recorrente argumenta que a sócia ostensiva Qualitas tinha capacidade operacional e exercia a gestão do contrato de locação firmado com a ASBEC. Argumenta que:

> Consoante razões acima pormenorizadas à exaustão em cada ponto do presente recurso, faz-se imperiosa a conversão do julgamento em diligência, no intuito de buscar a verdade real (princípio basilar do processo administrativo fiscal).
>
> Restou demonstrado ao longa das razões que além da não apreciação de provas essenciais à defesa do Recorrente, deixaram de ser observadas situações de fácil e imediata compreensão sobre a estrutura válida e eficaz da SCP. Afinal, não se analisou sequer a estrutura de funcionamento da sócia ostensiva, mediante apuração de seu staff especializado, endereços e custos operacionais próprios, desvinculados do Villa Lobos e, que justificariam a existência da SCP, concomitante ao exame da demonstração do projeto de negócio.
>
> Do mesmo modo, não foi examinada sequer a estrutura das duas empresas sócias da SCP desnaturada, razão que impediria de sobremaneira a afirmação de suposta confissão entre sócios, interesses e patrimônios.

A preocupação da Recorrente está correta em um sentido: a demonstração da importância da empresa Qualitas é elemento necessário para o deslinde do feito com resultado a seu favor. No entanto, a Recorrente não pode esperar que o órgão julgador administrativo produza as provas que deveriam ter sido apresentadas nas oportunidades em que a própria Recorrente se manifestou nos autos do presente processo.

Sabendo que a efetiva atuação da empresa Qualitas, assim como a sua capacidade operacional e *expertise* era de fundamental importância para análise dos fatos trazidos para julgamento, a Recorrente deveria ter estressado esses pontos sensíveis com provas e esclarecimentos com o objetivo de demonstrar, de forma cabal, os pontos mencionados no trecho transcrito linhas acima.

Ou seja, a própria Recorrente deveria ter demonstrado os fatos que pretende provar em sede de diligência.

DOCUMENTO VALIDADO

Por essas razões, deve ser indeferido o pedido de conversão de julgamento em diligência.

3 SIMULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

A Recorrente alega que não há que se falar em simulação na constituição da sociedade em conta de participação. Nesse sentido, argumenta que a SCP não possuía estrutura própria, mas funcionava na estrutura da empresa Qualitas (sócia ostensiva). Defende que a sócia ostensiva (Qualitas), apesar de integrar o mesmo grupo econômico da Recorrente, inclusive com participação no seu quadro societário após a incorporação da empresa Sagarana, é empresa distinta com administradores distintos daqueles que cuidam da gestão da Recorrente.

Argumenta que a empresa Qualitas, antes mesmo da constituição da SCP, já exercia a gestão do imóvel alugado, desde 2006.

Quanto ao histórico que antecedeu a constituição da SCP, constam dos autos do presente processo que:

(i) O Grupo Villa exercia atividade de prestação de serviços educacionais do ensino fundamental ao ensino superior pela sociedade operacional ASBEC – Sociedade Baiana de Educação e Cultura S.A., que era proprietária do imóvel situado na Avenida Luiz Viana Filho(Paralela), 6.775, subdistrito de Itapoan, Salvador-BA;

(ii) Em 01/09/2006, após receber proposta para venda da Faculdade Jorge Amado para Whitney International University Ltd. (“Whitney”), a ASBEC passou por cisão parcial, com versão de parcela do seu patrimônio, notadamente o imóvel referido acima, em favor da Recorrente;

(iii) Em 2006, a Recorrente firmou contrato de locação do referido bem imóvel com a empresa Qualitas, pelo valor de R$ 25.000,00. Destaque para o fato de que ambas eram integrantes do mesmo grupo econômico e controladas, ainda que indiretamente, pelos Srs. José Eugênio Barreto e Viviane Brito de Lucca;

(iv) Ato contínuo, a empresa Qualitas sublocou o imóvel para ASBEC pelo valor de R$ 250.000,00, dez vezes mais do que o valor do aluguel contratado com a Recorrente;

(v) Em 05/05/2011 a Recorrente e Qualitas criaram uma Sociedade em Conta de Participação, na qual a Recorrente era sócia participante e Qualitas figurava com o sócia ostensiva;

(vi) A SCP tinha como objeto a locação e venda do imóvel referido linhas acima;

DOCUMENTO VALIDADO

(vii) Em 11/11/2011 foi firmado, entre Qualitas e ASBEC, com a anuência da Recorrente, o terceiro aditamento ao contrato de sublocação, com o propósito de ajustar a relação jurídica mantida com ASBEC à nova realidade imposta pela criação da SCP.

A análise dos fatos descritos acima pode, a princípio, levar à conclusão de que a empresa Qualitas já exercia a gestão do imóvel desde 2006, quando iniciou a locação do bem por R$ 25.000,00 e a sublocação por R$ 250.000,00. É verdade que a operação, da forma como foi inicialmente concebida, poderia gerar problemas jurídicos, uma vez que o Código Civil não admite que a sublocação ultrapasse o valor do aluguel.

Nesse sentido, em tese, a criação da SCP poderia ser uma solução viável para evitar questionamentos por parte da ASBEC, circunstância que até poderia reforçar as alegações da Recorrente no sentido de que não houve qualquer simulação, mas essa argumentação depende da demonstração da essencialidade da empresa Qualitas para a realização do negócio de locação do bem imóvel para ASBEC?

Afinal, por que a Recorrente precisava estruturar uma operação de locação e sublocação, por intermédio da empresa Qualitas? Por que os valores envolvidos nos contratos de locação e sublocação estavam em desacordo com as normas de direito privado que regem a sublocação? Caso a Recorrente tivesse contratado outra empresa para gestão do imóvel, as condições seriam as mesmas? O modelo de negócios adotado seria o mesmo (locação e sublocação)?

A resposta reside nos documentos juntados às fls. 1.082 a 1.485, que demonstram a opção da empresa Qualitas pelo lucro presumido. Ao analisar tais documentos, o que se vê é que desde a origem, em 2006, a Recorrente buscou transferir as suas receitas para a empresa Qualitas, que estava sujeita a um regime de tributação diverso (lucro presumido).

Coincidentemente, no mesmo ano no qual a sociedade em conta de participação foi constituída, a empresa Qualitas passou a ser tributada pelo lucro real, mas as receitas decorrentes da locação do imóvel continuaram a ser tributadas pelo lucro presumida, uma vez que essa era a forma de tributação da SCP.

Essas constatações fortalecem tudo aquilo que foi exposto no Termo de Verificação Fiscal, no sentido de que a SCP seria um negócio simulado com o propósito de transferir as receitas de locação para sociedade com tributação favorecida.

A Recorrente não logrou êxito em demonstrar a essencial importância da participação da empresa Qualitas. Tudo o que a Recorrente juntou foram trocas de e-mail que revelam o envio de boletos por prepostos da empresa SAGARANA, posteriormente incorporada pela Qualitas em junho de 2013.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

É verdade que as pessoas envolvidas nas trocas de e-mail Sras. Alane Liborio, Jaqueline Leal e Patricia Kruschewsky constam do relatório RAIS da Qualitas apresentado pela Recorrente quando de sua impugnação, no entanto, o simples envio de boletos pela empresa Qualitas não é suficiente para sustentar a tese defendida pela Recorrente de que a referida empresa era peça fundamental para a operação de locação, por deter a *expertise* necessária.

Também foram apresentadas trocas de e-mail envolvendo os sócios da própria Recorrente para tratativa de temas relacionados à locação do imóvel, o que reforça a tese defendida pela Fiscalização e reproduzida na ocasião do julgamento de primeira instância de que a Recorrente exercia a gestão da locação.

Importante destacar que tanto a Recorrente quanto a empresa Qualitas foram intimadas no curso do procedimento de fiscalização, ocasião na qual a Autoridade Fiscal questionou o local de funcionamento da SCP e as respostas foram idênticas (arquivos não paginaveis de fls. 450 e 451). Veja-se:

1. Com relação à sociedade em conta de participação:

a) A SCP não tem funcionários.

b) A SCP não tem sede própria, sendo suas operações desenvolvidas na sede da Villa-Lobos.

c) A SCP não efetuou pagamentos das despesas questionadas.

Ou seja, tanto a Recorrente quanto a sócia ostensiva afirmaram que a SCP desenvolvia as suas operações na sede da Recorrente (sócia participante). Agora, em sede de recurso voluntário, a Recorrente alega que a SCP apesar de não possuir estrutura própria "utilizava-se da estrutura de Qualitas (sócia ostensiva).

Ora, a Recorrente pretende fazer crer que é falsa a informação que ela mesma prestou no curso da fiscalização. Mais do que isso, informação que foi confirmada pela sócia ostensiva também envolvida na exploração da SCP.

Entendo que as provas apresentadas pela Recorrente não são suficientes para afastar a conclusão de que ocorreu simulação na criação e utilização da SCP e é por essa mesma razão que não se faz relevante a regra que autoriza a responsabilização da sócia participante quando esta exerce atividade típica de sócio ostensivo. Isso porque, uma vez reconhecida a simulação, a SCP deve ser desconsiderada para que seja alcançado o fato que se pretendia esconder através da utilização da estrutura simulada.

4 MULTA QUALIFICADA

Por fim, melhor sorte não assiste à Recorrente quanto à qualificação da multa de ofício.

O seu argumento de que a Autoridade Fiscal não logrou demonstrar a conduta dolosa não merece prosperar. Consta do TVF a necessária fundamentação e motivação para aplicação da multa qualificada. A Autoridade Fiscal demonstrou que a Recorrente utilizou estrutura simulada de sociedade em conta de participação para reduzir indevidamente tributos, transferindo as receitas de locação para a SCP sujeita ao lucro presumido.

Essa conduta se enquadra no tipo penal previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, que assim dispõe:

> Art. 72. Fraude é tôda 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Dessa forma, a multa qualificada deve ser mantida.

A Recorrente alega, ainda, que a multa qualificada ofende "os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, fundamentais à parametrização da punição para que esta não perca o parâmetro da capacidade contributiva".

Em primeiro lugar, deve-se dizer que esse Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de leis tributárias.

Ademais disso, sabidamente, multas tributárias não são informadas pelo critério da capacidade contributiva. As sanções no direito tributário não são aplicadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ao contrário disso, são informadas pela razoabilidade e proporcionalidade, critérios que se não observados pelo legislador, podem conferir um efeito confiscatório às multas.

Embora a tese invocada pela Recorrente passe pelo exame da constitucionalidade da legislação vigente à época dos fatos geradores, o seu pleito encontra amparo em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 863), ao julgar o RE 736090, no qual se firmou a seguinte tese:

> Tese:
>
> Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Importa dizer que a decisão referida acima já transitou em julgado em 5 de fevereiro do corrente ano, conforme ao que se verifica do andamento processual do RE 736090, obtido em consulta realizado no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal.

DOCUMENTO VALIDADO

CERTIDÃO DE TRÂNSITO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 736090

Certifico que o(a) acórdão/decisão transitou em julgado em 05/02/2025.

Brasília, 5 de fevereiro de 2025.

Secretaria Judiciária
(documento eletrônico)

Assim, diante do trânsito em julgado da decisão referida acima, a sua observância é imposta pelo art. 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 , de 21 de dezembro de 2023. Veja-se:

> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nº julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O efeito confiscatório das multas impostas em patamar superior a 100% do valor do crédito tributário também é reconhecido pela legislação tributária, que impõe o seu cancelamento. É o que estabelece o art. 14, da Lei nº14.689/2023.

> Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

Por fim, uma terceira e última razão poderia ser considerada para fundamentar a redução da multa qualificada, qual seja, a retroatividadeprevista no art. 106, II, “c” do CTN.

Assim se diz, porque a Lei nº 14.689/2023 reduziu a multa qualificada para o patamar de 100% e criou uma nova multa no percentual de 150% para situações que envolvem reincidência. Dessa forma, por se tratar de fato não definitivamente julgado, a Recorrente teria direito aos benefícios da retroatividade benigna, nos termos do já citado art. 106, II, “c” do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, assiste razão à Recorrente ao pleitear a redução da multa, devendo ser provido em parte o recurso voluntário para que a multa qualificada seja reduzida para o limite de 100%.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

DOCUMENTO VALIDADO