



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.721114/2019-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.402 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BENNER TECNOLOGIA E SERVICOS EM SAUDE LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A constituição de Sociedade em Conta de Participação que não atende aos requisitos legais e não demonstra propósito comercial além da economia tributária deve ser descaracterizada. Configura-se a simulação quando a sócia participante assume funções típicas de sócia ostensiva, executando os serviços, utilizando recursos próprios e administrando a SCP, em contradição com a natureza desse tipo societário prevista nos arts. 991 a 996 do Código Civil.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA REAL BENEFICIÁRIA.

Comprovada a simulação na constituição da SCP, as receitas a ela atribuídas devem ser consideradas auferidas pela pessoa jurídica que efetivamente executou os serviços e obteve os rendimentos, sujeitando-se à tributação conforme o regime ao qual esta estiver submetida.

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA

Não caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO APLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da

apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

**MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 150%.** Incorreta a aplicação da multa no percentual de 150%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexo de causalidade da conduta do Recorrente e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; em afastar a responsabilidade solidária das pessoas físicas e a multa agravada; ii) por maioria de votos, em afastar a multa qualificada, com reflexo na decadência, nos termos do voto vencido; vencidos os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga (Relator) e Edmilson Borges Gomes; iii) por voto de qualidade, em manter a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

Sala de Sessões, em 9 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 9ª Turma da DRJ/CTA (Acórdão 06-67.051, e-fls. 647 e ss.) que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela autuada, mantendo parte dos créditos tributários constituídos.

A Autoridade Fiscal notificou o contribuinte em 13/03/2019, em relação aos autos de infração dos ACs 2013 a 2016.

Houve incorporação em 31/12/2018. A recorrente responde como sucessora.

### **Síntese dos Fatos**

Em apertadíssima síntese, descrevo abaixo os fatos:

*Início da fiscalização na BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda, após incorporada pela recorrente (Benner Tecnologia).*

*A BRC Consultoria era lucro real anual*

*A BRC Consultoria e a Benner Sistemas criaram uma SCP para atender a “CLIENTE POSTAL” (Postal Saúde – Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios)*

*SCP sede no endereço da sócia oculta e foi administrado pela sócia oculta (sócia participante = BRC, na prática administrava e executava).*

*BRC Consultoria era terceirizada da Benner Sistemas, a SCP gerou custos e despesas que aumentou seu prejuízo fiscal*

*A distribuição dos lucros da SCP configura omissão de receitas.*

*Multa Isolada*

*Fraude em conluio BRC Consultoria e Benner Sistemas.*

*Agravamento ► não respondeu intimações.*

*Benner Tecnologia responde como sucessora da BRC.*

A contribuinte Benner Tecnologia e Serviços de Saúde Ltda. (CNPJ 06.292.009/0001-08), foi autuada por omissão de receitas, entre outras infrações.

A Autuada é sucessora, por incorporação ocorrida em 31/12/2018, da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. (CNPJ 17.357.214/0001-12), que era sócia participante em uma Sociedade em Conta de Participação (SCP).

A fiscalização teve início em relação à BRC em 22/10/2018.

A SCP em questão foi constituída em 01/10/2013 entre a BRC (sócia participante ou oculta, com 99% de participação) e a Benner Sistemas S/A (sócia ostensiva, com 1% de

participação). O objeto da SCP era a prestação de serviços na área da saúde, especificamente para a Postal Saúde – Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios (CNPJ 18.275.071/0001-82), denominada Cliente Postal. Importante destacar que a Cliente Postal já era cliente da Benner Sistemas S/A *antes* da constituição da SCP.

O contrato da SCP estabelecia que a BRC, embora sócia oculta, assumiria a administração e execução das atividades da sociedade, obrigando-se perante terceiros, conforme previsto no art. 991 do Código Civil. A BRC também seria responsável por definir os recursos para atender a Cliente Postal, adquirir os materiais e insumos necessários, e utilizar mão de obra própria ou terceirizada. O contrato previa ainda que a integralização do capital da SCP, no valor de R\$ 10.000,00, seria feita majoritariamente pela BRC (99%) sob a forma de serviços, de acordo com os pagamentos efetuados pela sócia ostensiva à Cliente Postal.

A fiscalização entendeu que essa estrutura contratual DESCARACTERIZAVA a SCP, configurando, na prática, uma relação de terceirização entre a BRC e a Benner Sistemas S/A. A BRC, embora sócia oculta, atuava como se fosse sócia ostensiva, executando e administrando os serviços. A Benner Sistemas S/A, por sua vez, tinha participação meramente formal na SCP.

Diante dessa constatação, a fiscalização DESCONSIDEROU a existência da SCP para fins fiscais e autuou a Autuada (sucessora da BRC) por omissão de receitas. O lucro distribuído da SCP para a BRC (99,9% do lucro contábil) foi considerado como pagamento pelos serviços prestados e, portanto, receita omitida pela BRC. A autuação também abrangeu a cobrança de multas qualificada (150%) e agravada (225%), por entender que a constituição da SCP simulada configurou dolo, fraude e conluio para sonegar tributos, além da falta de resposta da BRC a intimações da Receita Federal.

### **Do Procedimento Fiscal**

O TVF abrange o período de 01/01/2013 a 31/12/2016 e visa apurar o cumprimento das obrigações relativas ao IRPJ.

#### **Pessoas Físicas e Jurídicas Envolvidas**

- **BENNER TECNOLOGIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA.:** recorrente, sucessora da **BRC**.
- **BRC CONSULTORIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA.:** Contribuinte original, incorporada pela Benner em 31/12/2018.
- **SEVERINO BENNER:** Sócio administrador da BRC e da Benner, mesmo grupo econômico.
- **BENNER SISTEMAS SA:** Empresa que celebrou contrato de Sociedade em Conta de Participação (SCP) com a BRC (CNPJ 02.288.055/0001-74).
- **Postal Saúde - Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios:** Cliente da SCP, CNPJ 18.275.071/0001-82.

O AFRFB apontou as seguintes questões jurídicas para fundamentar o lançamento do crédito tributário:

**Descaracterização da Sociedade em Conta de Participação (SCP):** O AFRFB argumenta que o contrato firmado entre a BRC e a Benner Sistemas não configura uma SCP válida, com base no artigo 991 do Código

Civil, que determina que a atividade constitutiva do objeto social da SCP deve ser exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. No caso em análise, o AFRFB constatou que a BRC, sócia participante, atuava na administração e execução das atividades da sociedade, contrariando o disposto no artigo 991. Para fundamentar sua argumentação, o AFRFB cita doutrina e jurisprudência, especificamente o Acórdão 03-68.302 da 2ª Turma da DRJ/BSB e a obra "Código Civil Comentado" de Nelson Nery Jr. (7ª Ed. São Paulo: RT, 2009.p. 855).

**Caracterização da Terceirização:** Diante da descaracterização da SCP, o AFRFB entende que a relação entre a BRC e a Benner Sistemas configura terceirização de serviços.

**Omissão de Receitas:** Em decorrência da descaracterização da SCP e da caracterização da terceirização, o AFRFB conclui que a BRC inflou seu estoque de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL, pois não considerou como receita a remuneração pelo serviço prestado à Benner. Consequentemente, a BRC deixou de recolher o PIS e a COFINS sobre essa receita.

**Multa Qualificada:** O AFRFB entende que a conduta da BRC, ao constituir a SCP com o intuito de reduzir tributos, configura fraude mediante conluio, justificando a aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. A fraude e o conluio são definidos nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

**Multa Agravada:** A falta de resposta da BRC às intimações da Receita Federal ensejou a aplicação da multa agravada, conforme previsto no § 2º do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Transcrevo excerto do TVF expondo a conclusão da Autoridade Fiscal:

No procedimento de diligência fiscal em face da sócia participante da SCP, a BRC, a fiscalizada, (dossiê eletrônico 10010.029482/1118-61), intimada, ela declarou:

*“Explicação detalhada dos serviços – a empresa presta serviços de BPO em healthcare, com a utilização de software, para a gestão de planos de saúde, visando a otimização de negócios, prevenção em saúde, gestão operacional e relacionamento assistencial. O serviço operacionaliza a autogestão de saúde da Postal, utilizando sua plataforma tecnológica, com o objetivo de minimizar o risco de fraudes e uso indevido do plano, buscando aprimorar o atendimento aos beneficiários, agilizar as informações, padronizar e integrar processos. O atendimento aos usuários é efetuado em parte de forma direta, através do tele-atendimento próprio, e também pelo tele-atendimento terceirizado, através da empresa Topmed. A parte de gestão dos processos é efetuada pela equipe da BRC, localizada em Barueri. O contrato da SCP é com a Postal Saúde, e sua gestão financeira é efetuada pela sócia ostensiva da SCP, que é a Benner Sistemas S/A. E os serviços são prestados pela BRC, que é a sócia participante. A equipe da BRC é responsável pelo atendimento ao cliente, controle, auditoria e medição dos serviços, que é pago pela Postal à sócia ostensiva.” (grifo da Autoridade Fiscal)*

A BRC ainda acrescentou que tem custos e despesas da SCP em sua contabilidade e que:

*“Os serviços prestados para os demais clientes da BRC, tem natureza semelhante aos serviços prestados ao cliente da SCP.”*

A Benner ainda declarou, em resposta ao Termo de Intimação 5:

*“Os custos iniciais da SCP estavam todos na sócia participante, conforme pode ser verificado no DRE da sócia participante (anexo), até por isso a apuração da SCP foi de opção pelo Lucro Presumido, conforme permitido pela legislação.”*

E que:

*“Os gastos com funcionários da SCP, estão todos na sócia participante.”*

Logo, de todo o exposto, não se trata de SCP! E para efeitos fiscais a conduta será tratada como terceirização.

Dessa forma a BRC inflou seu estoque de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL, vez que não considerou como receita a remuneração pelo serviço prestado a Benner. Deixando de recolher PIS e

COFINS sobre essa receita. A existência de custos e despesas escriturados na BRC inviabiliza o cálculo do lucro contábil da SCP, feito pela Benner sem considerá-los.

Pelo outro lado, como serviço terceirizado, a Benner teria de incluir na sua própria contabilidade os lançamentos efetuados em nome da SCP (receitas, custos e despesas)

O AFRFB apurou o crédito tributário referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, considerando a descaracterização da SCP e a omissão de receitas pela BRC. Os valores do crédito tributário apurado para cada ano estão detalhados nas tabelas 1 a 4 do TVF e totalizam R\$ 65.408.000,17.

A Autoridade Fiscal, com base em análise dos fatos, doutrina e jurisprudência, concluiu que a SCP constituída entre a BRC e a Benner Sistemas era inválida e que a relação entre as empresas configurava, na realidade, terceirização de serviços. Essa conclusão resultou na constituição de crédito tributário em face da BRC, referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em virtude da omissão de receitas e da aplicação de multas qualificada e agravada.

**Tabela 1: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2013**

2013	RESULTADO SCP	RECEITA OMITIDA	RECEITA ACUMULADA	LUCRO DECLARADO	NOVO LUCRO
JAN				0,00	0,00
FEV				0,00	0,00
MAR				0,00	0,00
ABR				0,00	0,00
MAI				0,00	0,00
JUN				0,00	0,00
JUL				0,00	0,00
AGO				0,00	0,00
SET				0,00	0,00
OUT	510.327,68	505.224,40	505.224,40	-20.403,39	484.821,01
NOV	510.298,68	505.195,69	1.010.420,10	-265.554,31	744.865,79
DEZ	1.395.801,48	1.381.843,47	2.392.263,56	-680.046,24	1.712.217,32

**Tabela 2: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2014**

2014	RESULTADO SCP	RECEITA OMITIDA	RECEITA ACUMULADA	LUCRO DECLARADO - "LUCRO SCP"	NOVO LUCRO
JAN	1.829.029,21	1.810.738,92	1.810.738,92	-1.228.372,85	582.366,07
FEV	2.223.574,98	2.201.339,23	4.012.078,15	-2.826.220,78	1.185.857,37
MAR	2.401.603,63	2.377.587,59	6.389.665,74	-4.917.917,11	1.471.748,63
ABR	2.345.138,43	2.321.687,05	8.711.352,79	-7.241.584,15	1.469.768,64
MAI	2.280.457,21	2.257.652,64	10.969.005,43	-9.563.234,55	1.405.770,88
JUN	2.012.257,27	1.992.134,70	12.961.140,12	-11.475.700,30	1.485.439,82
JUL	1.944.058,29	1.924.617,71	14.885.757,83	-13.355.172,98	1.530.584,85
AGO	1.996.023,74	1.976.063,50	16.861.821,33	-15.254.792,89	1.607.028,44
SET	-976.009,25	0,00	16.861.821,33	-17.237.208,26	-375.386,93
OUT	6.175.550,93	6.113.795,42	22.975.616,75	-19.235.100,86	3.740.515,89
NOV	1.996.535,98	1.976.570,62	24.952.187,37	-21.067.937,57	3.884.249,80
DEZ	1.993.861,09	1.973.922,48	26.926.109,85	-24.334.565,38	2.591.544,47



**Tabela 3: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2015**

2015	RESULTADO SCP	RECEITA OMITIDA	RECEITA ACUMULADA	LUCRO DECLARADO	NOVO LUCRO
JAN	2.726.945,68	2.699.676,22	2.699.676,22	-1.695.338,66	1.004.337,56
FEV	2.236.499,53	2.214.134,53	4.913.810,76	-3.521.076,48	1.392.734,28
MAR	2.353.642,18	2.330.105,76	7.243.916,52	-5.340.244,39	1.903.672,13
ABR	2.339.363,45	2.315.969,82	9.559.886,33	-7.113.014,01	2.446.872,32
MAI	2.346.510,13	2.323.045,03	11.882.931,36	-8.042.436,49	3.840.494,87
JUN	2.336.315,14	2.312.951,99	14.195.883,35	-9.665.566,84	4.530.316,51
JUL	2.311.885,01	2.288.766,16	16.484.649,51	-11.142.674,14	5.341.975,37
AGO	2.367.598,95	2.343.922,96	18.828.572,47	-12.365.688,53	6.462.883,94
SET	2.314.492,87	2.291.347,94	21.119.920,41	-13.976.856,33	7.143.064,08
OUT	1.870.186,13	1.851.484,27	22.971.404,68	-15.444.318,29	7.527.086,39
NOV	1.885.503,78	1.866.648,74	24.838.053,42	-16.009.492,72	8.828.560,70
DEZ	2.395.223,56	2.371.271,32	27.209.324,75	-16.859.270,69	10.350.054,06

**Tabela 4: CÁLCULO DA OMISSÃO E DO NOVO LUCRO EM REAIS PARA 2016**

2016	RESULTADO SCP	RECEITA OMITIDA	RECEITA ACUMULADA	LUCRO DECLARADO	NOVO LUCRO
JAN	2.937.061,79	2.907.691,17	2.907.691,17	-1.517.933,04	1.389.758,13
FEV	2.377.686,07	2.353.909,21	5.261.600,38	-3.048.225,71	2.213.374,67
MAR	2.442.987,20	2.418.557,33	7.680.157,71	-4.596.397,27	3.083.760,44
ABR	2.541.640,26	2.516.223,86	10.196.381,57	-6.229.918,61	3.966.462,96
MAI	2.451.736,56	2.427.219,19	12.623.600,76	-7.967.634,74	4.655.966,02
JUN	1.604.804,09	1.588.756,05	14.212.356,81	-9.774.086,53	4.438.270,28
JUL	2.177.101,30	2.155.330,29	16.367.687,10	-11.633.608,77	4.734.078,33
AGO	2.219.776,49	2.197.578,73	18.565.265,82	-13.620.516,04	4.944.749,78
SET	2.288.398,91	2.265.514,92	20.830.780,74	-15.382.304,87	5.448.475,87
OUT	2.218.382,26	2.196.198,44	23.026.979,18	-16.929.492,80	6.097.486,38
NOV	2.547.847,43	2.522.368,96	25.549.348,14	-18.525.062,97	7.024.285,17
DEZ	2.599.778,74	2.573.780,95	28.123.129,09	-18.368.185,85	9.754.943,24

Com base no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, foram calculados os valores das multas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, considerando as infrações que afetam a apuração do IRPJ e da CSLL, resumidas nas tabelas 1 a 4. **O cálculo das estimativas está no ANEXO - ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL (e-fls. 86 e ss.).**

**Tabela 5: Cálculo das multas isoladas pela falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL, em reais.**

	2013		2014		2015		2016	
	MULTA ISOLADA IRPJ	MULTA ISOLADA CSLL	MULTA ISOLADA IRPJ	MULTA ISOLADA CSLL	MULTA ISOLADA IRPJ	MULTA ISOLADA CSLL	MULTA ISOLADA IRPJ	MULTA ISOLADA CSLL
JAN			71.795,76	26.206,47	124.542,20	45.195,19	172.719,77	62.539,12
FEV			74.436,41	27.157,11	47.549,59	17.477,85	101.952,07	37.062,74
MAR			34.736,41	12.865,11	62.867,23	22.992,20	107.798,22	39.167,36
ABR			0,00	0,00	66.900,02	24.444,01	109.337,81	39.721,61
MAI			0,00	0,00	173.202,82	62.713,01	85.187,88	31.027,64
JUN			0,00	616,10	85.227,70	31.041,97	0,00	0,00
JUL			3.130,07	2.031,53	100.457,36	36.524,65	7.764,04	3.515,05
AGO			8.779,91	3.439,96	139.113,57	50.440,89	25.333,93	9.480,22
SET			0,00	0,00	84.022,52	30.608,11	61.965,76	22.667,67
OUT	50.602,63	21.816,95	264.685,93	96.006,94	47.002,79	17.281,00	80.126,31	29.205,47
NOV	31.505,60	11.702,01	16.966,74	6.468,03	161.684,29	58.566,34	114.849,85	41.705,95
DEZ	119.918,94	43.530,82	0,00	0,00	189.186,67	68.467,20	340.332,26	122.879,61

### ***Do voto condutor da decisão recorrida***

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou **procedente em parte** a impugnação, reconhecendo a decadência de parte dos lançamentos de multas isoladas e dos lançamentos de PIS e COFINS referentes aos períodos de apuração 10 e 11/2013. Manteve a exigência do IRPJ e CSLL, bem como a responsabilidade solidária:

- LUIZ FERNANDO FIGUEIREDO
- MARCELO MURILO SILVA
- SEVERINO BENNER
- BENNER SISTEMAS S/A

### ***2. Preliminares de Nulidade***

A contribuinte alegou diversas nulidades, as quais foram rejeitadas pelo relator:

**2.1 Lançamento efetuado sem que houvesse o correspondente Termo de Distribuição válido:** A alegação de que o lançamento foi efetuado sem a existência de um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) válido foi rejeitada, pois o relator constatou a existência de um TDPF de Diligência válido nos autos, o qual foi devidamente cientificado à contribuinte. O relator fundamentou sua decisão na Portaria RFB nº 6.478/2017 e no Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a instauração e execução de procedimentos fiscais.

**2.2 Cerceamento no seu direito à defesa:** A alegação de cerceamento de defesa foi rejeitada, pois o relator entendeu que a contribuinte teve a oportunidade de apresentar sua defesa e que todos os elementos necessários para a análise da autuação estavam presentes nos autos.

**2.3 Lançamento constituído por meio de instrumentos errados - falta de assinatura do fiscal:** A alegação de que os autos de infração não foram assinados pelo AFRFB foi rejeitada, pois o relator constatou que os documentos foram assinados digitalmente, o que é permitido pela legislação.

**2.4 Demais pleitos de nulidade dos autos:** As demais alegações de nulidade foram rejeitadas, por não se tratar de vícios capazes de invalidar o lançamento tributário.

### ***3. Preliminar de Decadência***

A contribuinte alegou a decadência do direito de lançar em relação às competências de 10/2013 a 03/2014. O relator, no entanto, reconheceu a decadência apenas em relação às multas isoladas referentes aos meses de 10 e 11/2013, com base na Súmula CARF nº 104. Em relação aos demais lançamentos, o relator entendeu que não houve decadência, pois a contagem do prazo decadencial se inicia em 01/01/2014, conforme o art. 173, I, do CTN, e a autuação foi cientificada em 13/03/2019.

### ***4. Mérito***

O relator analisou o mérito da autuação, concluindo pela procedência parcial da impugnação, conforme capítulos constantes do seu voto:

#### ***4.1 Pugna pela legalidade dos atos civis e fiscais realizados***

O relator analisou a legalidade da constituição da Sociedade em Conta de Participação (SCP) entre a BRC CONSULTORIA E SERVIÇOS EM SAÚDE LTDA. (Sócia Participante ou Oculta) e a BENNER SISTEMAS S/A (Sócia Ostensiva), concluindo que a SCP foi utilizada de forma simulada para fins de redução de tributos. O



relator fundamentou sua decisão nos arts. 991 a 996 do Código Civil, que disciplinam a SCP, e em diversos precedentes jurisprudenciais, concluindo que a atuação da BRC como sócia participante desvirtuou a natureza da SCP, configurando-se como terceirização de serviços.

#### **4.2 A BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. CNPJ 17.357.214/0001-12 (Sócia Participante ou Oculta)**

O relator descreveu o histórico societário da BRC, destacando a participação de Luiz Fernando Figueiredo como sócio e administrador durante o período autuado.

#### **4.3 Benner Sistemas S/A CNPJ 02.288.055/0001-74 (Sócia Ostensiva)**

O relator descreveu o histórico societário da Benner Sistemas S/A, destacando sua relação com a BRC e com a Autuada.

#### **4.4 SCP**

O relator analisou os resultados da SCP, demonstrando que a BRC, apesar de ser a sócia participante, era quem efetivamente executava os serviços e auferia as receitas.

#### **4.5 Conclusão**

O relator concluiu que a SCP foi simulada para fins de planejamento tributário abusivo, o que justifica a desconsideração da SCP e a tributação das receitas auferidas pela BRC na pessoa da Autuada.

#### **4.6 PIS/Cofins**

O relator reconheceu, em princípio, o direito da contribuinte de se creditar do PIS e da COFINS, mas condicionou o abatimento à apresentação de documentos comprobatórios dos custos e despesas incorridos.

#### **4.7 Reclama de irregularidade na aplicação de juros de mora**

O relator rejeitou a alegação de irregularidade na aplicação de juros de mora, com base na legislação aplicável e na Súmula CARF nº 5.

#### **4.8 Cobrança de multa isolada cumulada com multa punitiva**

O relator rejeitou a alegação de que a cobrança de multa isolada em conjunto com a multa de ofício configuraria bis in idem, com base na jurisprudência do CARF, especificamente a Súmula CARF nº 105.

#### **4.9 Qualificação e agravamento da multa de ofício**

O relator manteve a qualificação da multa de ofício para 150%, por entender que a constituição da SCP simulada configurou sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. O relator também manteve o agravamento da multa para 225%, em razão da falta de resposta da contribuinte às intimações da Receita Federal.

#### **4.10 Responsabilidade Solidária. Benner Sistemas S/A**

A DRJ manteve a responsabilidade solidária da Benner Sistemas S/A, com base no art. 124, I, do CTN, por entender que a empresa participou das ações que deram causa à infração.

##### **4.10.2 Responsabilidade Solidária. Luiz Fernando Figueiredo**

A DRJ reconheceu a responsabilidade solidária de Luiz Fernando Figueiredo, destacando que ele foi sócio da BRC durante o período autuado (10/2013 a 31/12/2016) e administrador da empresa, respondendo por ela. Considerou que Luiz Fernando Figueiredo, na condição de administrador, participou das ações que deram causa à infração, conforme demonstrado no Contrato de Constituição da SCP.

**4.10.3 Responsabilidade Solidária. Marcelo Murilo Silva**

A DRJ também reconheceu a responsabilidade solidária de Marcelo Murilo Silva, apontando que ele já era sócio e administrador da BRC antes da constituição da SCP em 01/10/2013, permanecendo nessa posição até a extinção da empresa por incorporação em 31/12/2018. A relatora observou ainda que Marcelo Murilo Silva se tornou diretor da Benner Sistemas S/A a partir de 17/02/2017.

**4.10.4 Responsabilidade Solidária. Severino Benner**

A DRJ reconheceu a responsabilidade solidária de Severino Benner, ressaltando sua posição no grupo Benner:

- Sócio e responsável pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (a Autuada) desde 13/12/2007;
- Sócio da Gestione Holding, também sócia da Autuada, desde 08/08/2011;
- Sócio da Benner Tecnologia e Sistemas de Saúde Ltda, outra empresa do grupo e sócia da Autuada, desde 05/02/2000;
- Sócio da BRC, juntamente com a Gestione, desde 19/01/2017; e
- Sócio e responsável pela Benner Sistemas S/A (Sócia Ostensiva da SCP) desde 22/09/1997.

A DRJ considerou que Severino Benner, como sócio e administrador da Benner Sistemas S/A, assinou o Contrato de Constituição da SCP e participou das ações que deram causa à infração.

**5. Exigências Mantidas**

O relator manteve as exigências de IRPJ e CSLL, reduzindo apenas as multas isoladas e os lançamentos de PIS e COFINS referentes aos períodos de apuração 10 e 11/2013, em razão da decadência reconhecida.

**Recurso Voluntário BENNER ( e-fls. 752 / 872)****I. TEMPESTIVIDADE RECURSAL**

A recorrente alega que foi intimada eletronicamente do Acórdão nº 06-67.051 em 11 de outubro de 2019 (sexta-feira), conforme certidão de fl. 736. Sustenta que o prazo recursal iniciou-se em 14 de outubro de 2019 (segunda-feira) e finda em 12/11/19 (terça-feira), com base nos artigos 5º e 33 do Decreto nº 70.235/1972, regulamentados pelos artigos 9º e 73 do Decreto nº 7.574/2011.

[...]

**III. NULIDADES PROCESSUAIS ADMINISTRATIVAS PRESENTES NO FEITO****a) Instrução deficitária da constituição tributária e mudança de critérios materiais do lançamento original**

A recorrente afirma que não havia nos autos do processo administrativo fiscal nº 13971-721.114/2019-70 qualquer prova do contrato de Sociedade em Conta de Participação ou comprovação de que:

- a) a sede da Sociedade em Conta de Participação estava no endereço da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda;
- b) a administração da Sociedade em Conta de Participação cabia à recorrente;
- c) a recorrente “inflou” seu prejuízo fiscal com dispêndios realizados na Sociedade em Conta de Participação;
- d) houve qualquer tipo de conluio entre a recorrente e Benner Sistemas S/A para fraudar o Fisco; e e) a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda ou a recorrente tenham sido regularmente intimadas do início de qualquer fiscalização.

Sustenta que o processo administrativo fiscal nº 13971-721.114/2019-70, quando aberto o prazo para apresentar defesa, continha apenas os seguintes documentos:

- Ficha de identificação do processo administrativo fiscal datada de 11 de março de 2019 contra Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08);
- Autos de infração lavrados em 11 de março de 2019 contra Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08) em razão do TDPF-F nº 09.2.04.00-2019-00087-2, expedido em 08 de março de 2019;
- Relatório com cálculos sem indicação de data ou titular, com apontamento de Imposto de Renda e CSLL “devidos” por estimativa para imposição de multa isolada da alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996;
- Termo de Verificação Fiscal que cita a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08) como sucessora da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), datado de 11 de março de 2019;
- Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal contra Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda, datado de 11 de março de 2019;
- Termo de Registro de Mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 13 de março de 2019, que contém: os autos de infração, o Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento do Procedimento Fiscal;
- Termo de Abertura da Mensagem de fl. 126, pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 13 de março de 2019;
- Termo de Ciência da Mensagem de fl. 126 pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 14 de março de 2019;
- Termo de Diligência Fiscal autorizado pelo TDPF-D nº 09.2.04.00-2018-00229-4 (fl. 285), datado de 08 de outubro de 2018, solicitando informações e documentos da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12);
- Aviso de Recebimento dos Correios, sem indicação de conteúdo, encaminhado para BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), com carimbo de 22 de outubro de 2018;

- Termo de Registro de Mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), datado de 21 de novembro de 2018, que contém: o Termo de Diligência Fiscal de fls. 129/131 e o Aviso de Recebimento dos Correios de fl. 132;
- Termo de Ciência da Mensagem de fl. 133 pela BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), datado de 27 de novembro de 2018;
- Termo de Abertura da Mensagem de fl. 133 pela BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), datado de 03 de dezembro de 2019;
- Resposta escrita da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12) ao Termo de Diligência Fiscal de fls. 129/131, datada de 11 de dezembro de 2018;
- 6ª alteração contratual da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), que admitiu Gestione Administração e Participações S/A e a recorrente na sociedade empresária, no lugar dos terceiros responsabilizados Luiz Fernando Figueiredo e Marcelo Murilo Silva, que se retiraram da empresa em 29 de julho de 2016;
- Ata de Assembleia Geral Extraordinária da Gestione Administração e Participações S/A que autorizou a cessão de ações ordinárias de diversas titularidades, datada de 21 de julho de 2016;
- Ata de Assembleia Geral Extraordinária da Gestione Administração e Participações S/A que autorizou o aumento de capital social da Companhia de R\$ 14.128.755,72 para R\$ 25.778.154,49, datado de 06 de julho de 2016;
- Segundo Termo de Diligência Fiscal autorizado pelo TDPF-D nº 09.2.04.00-2018-00229-4 (fl. 285), datado de 26 de dezembro de 2018, solicitando a apresentação das despesas realizadas pela BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12) na Sociedade em Conta de Participação firmada com Benner Sistemas S/A;
- Termo de Registro de Mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), datado de 26 de dezembro de 2018, contendo: o Segundo Termo de Diligência Fiscal de fls. 172/173;
- Termo de Ciência Eletrônica por decurso do prazo de 15 dias da mensagem depositada à fl. 174, datada de 10 de janeiro de 2019;
- Termo de Abertura da Mensagem de fl. 174 pela BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12), datado de 03 de dezembro de 2019;
- Termo de Ciência por Abertura de Mensagem sem registro de postagem, alegadamente depositada em 14 de fevereiro de 2019 e que conteria: autos de infração, Termo de Verificação Fiscal e Termo de Ciência de Auto de Infração, onde figura como “interessada” a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12) e como

“destinatária” Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 20 de fevereiro de 2019;

- Terceiro Termo de Intimação Fiscal da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 15 de março de 2019, que cita o TDPF-F nº 09.2.04.00-2019-00087-2 (doc. 01), solicitando o fornecimento dos ativos da recorrente;
- Termo de Registro de Mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 15 de março de 2018, contendo: o Termo de Intimação Fiscal de fls. 178/179;
- Termo de Abertura da Mensagem postada na fl. 180 pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 18 de março de 2019;
- Termo de Ciência da Mensagem de fl. 180 da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 06.292.009/0001-08), datado de 19 de março de 2019;
- Resposta escrita ao Terceiro Termo de Intimação Fiscal de fls. 178/179, apresentada em 28 de março de 2019;
- Termo de Apensamento deste processo administrativo fiscal com o processo administrativo fiscal nº 13971.721118/2019-58, datado de 05 de abril de 2019, que posteriormente foi desapensado pelas fls. 462/463;
- Aviso de Recebimento dos Correios, sem indicação de conteúdo, encaminhado ao ex-sócio Luiz Fernando Figueiredo, com carimbo de 22 de março de 2019;
- Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal para responsabilização tributária de Luiz Fernando Figueiredo, datado de 11 de março de 2019;
- Termo de Ciência por Abertura de Mensagem registrada na fl. 193 da Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74), datado de 19 de março de 2019;
- Termo de Abertura da Mensagem registrada na fl. 193 pela Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74), datado de 18 de março de 2019;
- Termo de Registro de Mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico, datado de 13 de março de 2019, contendo: autos de infração, Termo de Verificação Fiscal e Termo de Ciência de Encerramento de Procedimento Fiscal por responsabilidade solidária de Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74); e
- Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal para responsabilização tributária de Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74), datado de 11 de março de 2019.

A recorrente alega que a julgadora, sem lhe comunicar, juntou aos autos administrativos:

- a) em 03 de julho de 2019 (certidão de fl. 480) os documentos de fls. 464/492;



b) em 29 de julho de 2019 os documentos de fls. 495/584 (certidão de fl. 493) e documentos de fls. 585/596 (certidão de fl. 494). Sustenta que a relatora do acórdão recorrido não poderia ter instruído ou complementado o processo administrativo com razões jurídicas, pois essa obrigação é exclusiva do AFRFB responsável pelo lançamento, conforme o *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 (que tem força de lei), regulamentado pelo artigo 25 do Decreto nº 7.574/2011.

A recorrente também aponta a alteração da motivação jurídica do lançamento fiscal promovida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba, que transformou o critério material de “fraude e conluio” para ato “simulado”.

### ***b) Violação das normas de regência do procedimento administrativo fiscal***

#### ***i) falta de cientificação do sujeito passivo acerca da ação fiscal - uso de prova ilícita***

A recorrente alega que o AFRFB não instalou corretamente o procedimento fiscal, pois a diligência fiscal é diferente do procedimento fiscal. Afirma que o inciso I do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972, regulamentado pelo § 5º e *caput* do artigo 2º do Decreto nº 3.724/2001, exige a cientificação prévia do sujeito passivo por escrito, através de servidor competente e com a indicação da obrigação tributária que ele responderá no procedimento fiscal.

Sustenta que a ação de “diligenciar” é diferente da ação de “fiscalizar”, conforme os incisos I e II do artigo 3º da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017, que institui instrumentos distintos para o servidor utilizar durante a ação fiscal.

A recorrente afirma que a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12) recebeu o Termo de Diligência Fiscal de fls. 129/131 lastreado no TDPF-D nº 09.2.04.00-2018-00229-4 (fl. 285), que declarava se tratar de fiscalização dirigida à Benner Sistemas S/A (CNPJ 02.288.055/0001-74). Alega que o segundo Termo de Diligência Fiscal (fls. 172/173) também foi direcionado à BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12) com base no mesmo TDPF-D, mas não foi respondido porque a empresa foi incorporada pela recorrente quatro dias após o registro da intimação.

A recorrente afirma que somente o terceiro Termo de Diligência Fiscal (fls. 178/179), datado de 15 de março, foi dirigido à recorrente, citando o TDPF-F nº 09.2.04.00-2019-00087-2 (doc. 01). Alega que o documento foi depositado na Caixa Postal da recorrente em 18 de março (fl. 181), quando ela já havia tomado conhecimento dos autos de infração de fls. 02/85 (aviados em 11 de março), conforme intimação recebida em 13 de março de 2019 (fls. 126 e 127).

Diante disso, a recorrente sustenta a inexistência de Termo de Início de Fiscalização lavrado contra ela, o que configura nulidade dos autos de infração. Afirma que o AFRFB não se investiu da competência jurídica necessária para promover o lançamento fiscal, desrespeitando o *caput* do artigo 19 da Lei nº 3.470/1958 e o inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

#### ***ii) uso equivocado dos instrumentos de constituição: tributária, de ofício e punitiva***

A recorrente alega que o AFRFB assinou digitalmente os autos de infração, quando esse ato eletrônico só é permitido para casos de Notificação de Lançamento, conforme o parágrafo único do artigo 11 do Decreto nº 70.235/1972 e o parágrafo único do artigo 40 do Decreto nº 7.574/2011. Sustenta que, por eliminação lógica, os autos de infração devem ser formalizados fisicamente.

***c) Incompetência absoluta da Delegacia da Receita Federal de Blumenau para constituição de um crédito tributário fora da 9ª Região Fiscal***

A recorrente alega a incompetência absoluta da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Blumenau-SC, localizada na 9ª Região Fiscal, para fiscalizar contribuinte sediada na 8ª Região Fiscal. Para fundamentar sua tese, cita o artigo 12 do Decreto nº 70.235/1972, regulamentado pelo parágrafo único do artigo 31 do Decreto nº 7.574/2011.

**IV. NULIDADES MATERIAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

***a) a regularidade jurídica da Sociedade em Conta de Participação firmada pelas partes. Inexistência de fraude, conluio ou simulação***

A recorrente argumenta que, mesmo tendo sido alterada a motivação jurídica dos autos de infração de “fraude e conluio” para “simulação”, é possível demonstrar o equívoco interpretativo ocorrido nos autos, principalmente pela confusão dos institutos jurídicos.

Sustenta que a “simulação” é algo que nunca aconteceu, o falso que pretende aparentar real, algo que não existe para o mundo jurídico, pois não há sequer “ato de vontade” a ser aferido. Cita a definição de “simulação” de De Plácido e Silva e os incisos I, II e III do § 1º do artigo 167 do Código Civil, que confirmam a definição doutrinária.

A recorrente diferencia a “simulação” da “fraude”, afirmando que esta se constitui em negócio jurídico intencional (volitivo) realizado por pessoa insolvente ou em vias de insolvência para lesar terceiros. Cita a definição de “fraude” de De Plácido e Silva e os artigos 158 e 159 do Código Civil, que preveem as hipóteses gerais de fraude.

A recorrente também cita o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, que descreve a fraude fiscal como ato realizado intencionalmente pelo contribuinte para frustrar o pagamento da obrigação tributária.

A recorrente defende a regularidade jurídica da Sociedade em Conta de Participação firmada pelas partes, argumentando que a Benner Sistemas S/A e a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda são empresas autônomas, independentes e representadas por pessoas distintas. Afirma que a Benner Sistemas S/A se constituiu em 22 de setembro de 1997 em Blumenau-SC, com objeto social voltado ao desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizados para seus clientes (CNAE 6202-3-00), enquanto a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda foi inaugurada em 07 de dezembro de 2012 em Barueri-SP, com objeto social voltado à prestação de serviços de apoio e gestão hospitalar e de saúde (CNAE 8660-7-00).

A recorrente destaca que a Postal Saúde – Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios já era cliente da Benner Sistemas S/A em 01 de outubro de 2013, e que a Sociedade em Conta de Participação, constituída nessa data, restringiu suas atividades ao gerenciamento dos planos assistenciais, manutenção de portal eletrônico, processamento de contas médicas e atendimento aos beneficiários.

A recorrente argumenta que a Sociedade em Conta de Participação regulamentou apenas um dos contratos firmados entre a Benner Sistemas S/A e a Postal Saúde – Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios, cujo objeto exigia o atendimento personalizado

dos funcionários dos Correios para agendamento de serviços de saúde e gestão de despesas médicas. Todos os demais contratos firmados pela Benner Sistemas S/A com a Postal Saúde – Caixa de Assistência e Saúde dos Empregados dos Correios continuaram sob sua gestão.

A recorrente defende que não há óbice em obrigar a sócia oculta a se responsabilizar pelo *know-how* de prestação de serviços que se comprometeu a integralizar para a sociedade. Sustenta que, se a sócia ostensiva fosse responder pelos problemas de gestão do *know-how* conferido pela sócia oculta, não haveria sociedade.

A recorrente cita o parágrafo único do artigo 993 do Código Civil, que não veda a participação do sócio oculto na operação contratada, mas apenas o responsabiliza pela sua intervenção.

A recorrente conclui que a acusação do Fisco não passa de ilegal ilação presumida e desprovida de qualquer prova ou indício de que houve abuso de direito ou de propósito negocial.

#### **b) improcedência do lançamento tributário**

A recorrente questiona de onde o Fisco obteve a informação de que a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda (CNPJ 17.357.214/0001-12) era optante pelo lucro real e de que ela recebeu 99,9% dos dividendos da Sociedade em Conta de Participação, já que não há documento válido que comprove essas informações nos autos do processo administrativo.

Sustenta que o Termo de Verificação Fiscal considerou 99% (e não 99,9%) dos dividendos da Sociedade em Conta de Participação como “receita bruta omitida” para incidência do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo, e que esses valores foram utilizados como “lucro contábil” que foi adicionado ao resultado da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda para servir de base de cálculo de Imposto de Renda e CSLL.

A recorrente argumenta que a “omissão de receita” é uma presunção legal regulamentada pela Seção IV do Capítulo IV da Lei nº 9.430/1996, aplicável apenas nas hipóteses do artigo 40 (falta de escrituração de pagamentos), artigo 41 (divergência entre entradas, saídas e estoque) e artigo 42 (falta de comprovação da origem dos recursos financeiros depositados em conta corrente).

A recorrente defende a improcedência do lançamento tributário, pois o AFRFB jamais intimou a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda ou a recorrente para justificar qualquer entrada financeira em seu caixa. Cita diversos excertos de acórdãos do CARF que confirmam a necessidade de intimação específica para comprovação da origem de depósitos bancários.

A recorrente argumenta que, mesmo que fosse possível aplicar a multa pela falta de pagamento de Imposto de Renda e CSLL por estimativa, o Fisco calculou errado o valor da penalidade. Alega que o Fisco considerou os valores reconhecidos como “receita bruta omitida” e sobre eles aplicou as alíquotas de 15% (+ 10% de adicional) de Imposto de Renda e mais 9% de CSLL, quando deveria ter aplicado a alíquota de 15% (+ 10% de adicional) de Imposto de Renda e

9% de CSLL sobre 8% do valor da “receita bruta omitida”, conforme o artigo 2º da Lei nº 9.430/1996 e o artigo 15 da Lei nº 9.249/1995.

A recorrente cita um acórdão do CARF que decidiu matéria idêntica à apresentada por ela, reconhecendo a nulidade da cobrança da multa por erro de cálculo.

### ***c) Decadência dos créditos tributários constituídos***

A recorrente argumenta que, como não há fraude ou simulação, deve ser reconhecida a decadência do lançamento relativo às competências de outubro de 2013 a março de 2014, com base no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Cita o Tema Repetitivo nº 163 do Superior Tribunal de Justiça e um acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que apreciou caso idêntico, reconhecendo a decadência.

## **5. AS MULTAS e JUROS MORATÓRIOS EXIGIDOS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

### ***a) a multa isolada lançada sobre imposto de renda e CSLL pago por estimativa***

A recorrente alega que não pode suceder a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda em nenhum dos encargos moratórios ou punitivos contra ela lançados, conforme o *caput* e parágrafo único do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que, mesmo se fosse possível a sucessão, o inciso XLV do artigo 5º da Constituição Federal proíbe a transferência de imputações penais entre pessoas, determinação que se repete na parte final do artigo 207 do Código Tributário Nacional.

A recorrente argumenta que é incabível a constituição de multa isolada de estimativa de Imposto de Renda e CSLL cumulativamente com a multa de ofício, conforme a Súmula nº 105 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sustenta que a realocação do inciso IV do § 1º para a alínea “b” do inciso II do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 em nada influencia o emprego da Súmula nº 105 do CARF, pois ambas as penalidades têm a mesma hipótese de lançamento e a penalidade só é cabível se aplicada no mesmo ano-calendário do recolhimento do Imposto de Renda e CSLL por estimativa, conforme o § 1º do artigo 52 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

A recorrente cita diversos acórdãos do CARF que vedam a cumulação de multa por estimativa com a multa de ofício.

### ***b) a multa de ofício agravada e qualificada***

A recorrente alega que não há espaço para qualificação e agravamento da multa de ofício, conforme os §§ 1º e 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996. Sustenta que o Fisco não se desincumbiu da obrigação de identificar o ato de vontade praticado pela BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda.

A recorrente cita as Súmulas Vinculante nº 25 e nº 14 do CARF, que exigem a comprovação de dolo ou fraude para a qualificação da multa.

### ***c) o termo inicial para contagem dos juros de mora***

A recorrente alega que o Fisco está contando errado os juros de mora, como se fossem índice de atualização monetária, o que é vedado pelo artigo 7º da Lei nº 10.192/2001.

Sustenta que o artigo 161 do Código Tributário Nacional, que regulamenta a matéria, criou apenas os juros de mora para o direito tributário, afastando a incidência de juros remuneratórios, compensatórios ou de qualquer outra natureza.

A recorrente cita o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, que determina que o termo inicial para a cobrança da taxa Selic é o primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do crédito tributário.

A recorrente argumenta que, como não há vencimento do crédito tributário, pois está pendente o aperfeiçoamento do lançamento tributário com o julgamento do recurso voluntário, não se pode contar quaisquer juros de mora.

Cita um acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que confirma esse entendimento.

## **6. CONCLUSÕES**

A recorrente conclui que os autos de infração devem ser improvidos ou anulados, resumindo os seguintes argumentos:

- Instrução deficitária dos autos de infração;
- Instrução atemporal e mudança dos critérios de lançamento pelo acórdão recorrido;
- Inexistência de Termo de Início de Procedimento Fiscal e uso de prova ilícita;
- Ilegalidade na emissão eletrônica de Auto de Infração;
- Incompetência da Delegacia da Receita Federal de Blumenau para realizar fiscalização a distância;
- Regularidade do propósito negocial da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda e Benner Sistemas S/A;
- Equívoco na técnica de lançamento por “omissão de receita”;
- Inexistência de sucessão tributária em desfavor da recorrente;
- Ilegalidade de cumulação de multa de ofício e multa isolada;
- Erro de cálculo para formalização da multa isolada;
- Inaplicabilidade da qualificação da multa de ofício;



- Cumprimento de todos os termos de diligência recebidos;
- Inaplicabilidade antecipada dos juros de mora; e
- Decadência das competências de outubro de 2013 a março de 2014.

### **PEDIDO**

A recorrente requer a admissão e provimento do recurso voluntário para anular os lançamentos tributários e de multas, além do processo administrativo fiscal.

### ***Recurso Voluntário - BENNER SISTEMAS AS (e-fls.2575 a 2612)***

#### **1) FATOS.**

Este capítulo contextualiza a relação entre a recorrente, Benner Sistemas S/A, e a empresa Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. (sucessora da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda), em especial a constituição da SCP entre elas. A recorrente destaca que foi considerada solidariamente responsável pelos débitos tributários da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. com base no Art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, sob a alegação de que a SCP teria sido utilizada para fraudar o Fisco e reduzir tributos. A recorrente refuta essa alegação, argumentando que a SCP foi constituída de forma lícita e que não há provas de conluio, fraude ou simulação entre as empresas.

#### **2) MÉRITO.**

Este capítulo apresenta os argumentos jurídicos da recorrente, divididos em três subcapítulos:

##### **a) A legalidade dos atos civis e fiscais realizados pela sujeito passivo em conjunto da recorrente.**

A recorrente argumenta que a qualificação da SCP como simulada pelo Fisco é equivocada e que a sociedade atendia aos requisitos legais, tendo sido constituída com base em um propósito negocial legítimo.

- **A recorrente refuta a interpretação do Fisco de que a SCP deveria ter características específicas, como um sócio participante oculto que apenas realizasse investimentos financeiros.** A recorrente argumenta que a legislação não impõe tais restrições e que o sócio participante pode atuar nas relações societárias em conjunto com o sócio ostensivo, conforme previsto no parágrafo único do artigo 993 do Código Civil [1, 2].
- **A recorrente sustenta que a SCP é um contrato válido e regularmente previsto no Código Civil (artigos 991 a 996), tendo sido constituída de boa-fé e com a intenção de unir as expertises das empresas para a exploração de atividades na área de saúde.** [3-5]
- **A recorrente ressalta que a SCP optou pelo regime de tributação do lucro presumido e recolheu todos os tributos devidos, não havendo qualquer indício de sonegação fiscal ou elisão fiscal indevida.** [6, 7]

- **A recorrente argumenta que, mesmo que a SCP fosse desconsiderada, a tributação deveria ter se baseado no lucro real da BRC, e não nos rendimentos da SCP.** A recorrente alega que o Fisco não lhe concedeu oportunidade para apresentar os documentos contábeis da BRC que comprovassem a apuração do lucro real. [8, 9]
- **A recorrente defende que a liberdade contratual e a autonomia das partes devem ser respeitadas, desde que não haja comprovação de simulação ou abuso de direito.** A recorrente cita o artigo 185 do Código Civil e o § 1º do artigo 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro para corroborar a validade de atos jurídicos lícitos e a necessidade de respeito aos negócios jurídicos perfeitos e acabados [10, 11].
- **A recorrente argumenta que a legislação tributária (parágrafo único do artigo 116 e artigo 148 do Código Tributário Nacional) permite a desconsideração de atos ou negócios jurídicos apenas em caso de simulação ou quando os documentos fiscais forem omissos ou não mereçam fé, o que não se aplica ao caso em questão.** [11-14]
- **A recorrente ainda argumenta que a interpretação do Fisco fere o princípio da legalidade tributária, que impede a desconsideração de um instituto de direito privado, como a SCP, para fins de cobrança de tributos.** A recorrente cita o artigo 110 do Código Tributário Nacional para sustentar essa tese [15, 16].

**b) Da impossibilidade de responsabilização solidária do passivo tributário lançado.**

Neste subcapítulo, a recorrente argumenta que, mesmo que a SCP fosse considerada simulada, não haveria base legal para a sua responsabilização solidária. A recorrente argumenta que a simples participação na SCP não configura interesse jurídico suficiente para ensejar a solidariedade tributária.

- **A recorrente argumenta que o interesse comum a que se refere o Art. 124, inciso I, do CTN, deve ser jurídico e não meramente econômico.** No caso em questão, a mera participação na SCP não configuraria o interesse jurídico necessário para a responsabilização. [17, 18]
- **A recorrente argumenta que a responsabilização solidária com base no Art. 124, inciso I, do CTN, exige a demonstração de um vínculo jurídico direto entre o responsável solidário e o fato gerador do tributo.** A mera existência de um grupo econômico, sem a presença de abuso da personalidade jurídica, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização solidária, conforme disposto no Art. 7º da Lei 13.874/2019 [19-24].
- **A recorrente cita jurisprudência do CARF e do STJ para reforçar a tese de que a mera existência de um grupo econômico não enseja a responsabilização solidária.** A recorrente destaca precedentes que exigem a demonstração de um interesse jurídico específico na ocorrência do fato gerador, o que não teria sido demonstrado pelo Fisco no caso em questão [25-40].

**c) da impossibilidade de se transferir multa punitiva a eventual devedor solidário.**

A recorrente argumenta que, ainda que fosse considerada responsável solidária, a multa punitiva de 225% aplicada à Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. não poderia ser a ela estendida, pois a legislação tributária somente admite a solidariedade em relação a multas de caráter moratório.

- **A recorrente argumenta que a transferência de multas punitivas a terceiros violaria o princípio da personalidade da pena, previsto no inciso XLV do artigo 5º da Constituição Federal, que determina que nenhuma pena passará da pessoa do condenado. [41, 42]**
- **A recorrente reforça seu argumento citando o parágrafo único do Art. 134 e o Art. 207 do Código Tributário Nacional, que limitam a responsabilidade de devedores solidários às penalidades de caráter moratório. [42-44]**

**PEDIDO**

A Benner Sistemas S/A requer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exclua sua responsabilidade solidária em relação aos débitos tributários da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda., argumentando que a SCP foi constituída de forma lícita e que não há fundamento legal para a sua responsabilização. A recorrente pede, ainda, que, caso seja mantida a solidariedade, seja afastada a aplicação da multa punitiva, por ser esta intransferível a terceiros.

**Recurso Voluntário - SEVERINO BENNER (e-fls. 2615 a 2653)****1) FATOS.**

Este capítulo descreve o Auto de Infração emitido contra a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda., sucessora da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda., referente a tributos federais (IRPJ, COFINS, CSLL e PIS/PASEP) no período de 2013 a 2016. A alegação do Fisco é de que a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. teria constituído uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) simulada com a Benner Sistemas S/A com o intuito de reduzir tributos. A Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária ao Sr. Severino Benner, administrador da Benner Sistemas S/A, com base no Art. 135, inciso III, do CTN, alegando que ele teria participado da fraude. O recorrente argumenta que não há provas de sua participação em qualquer ato fraudulento e que a mera condição de administrador não é suficiente para gerar responsabilidade solidária.

**2) PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO ACÓRDÃO Nº 06-67.051 PELA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO/MOTIVAÇÃO.**

O recurso argumenta que a decisão administrativa que o considerou solidariamente responsável é nula por falta de fundamentação. Alega que a decisão não analisou os argumentos apresentados em sua impugnação administrativa, ferindo o princípio do contraditório e da ampla defesa, conforme Art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

- O recurso cita o Art. 489 do Código de Processo Civil, aplicável ao processo administrativo, que exige que a decisão judicial seja fundamentada e enfrente todos os argumentos relevantes.
- Cita também o Art. 93, incisos IX e X, da Constituição Federal, que exigem fundamentação para decisões judiciais e administrativas.
- O recurso ainda cita a Lei 9.784/99 (Art. 50, inciso I, e § 1º) que exige motivação explícita, clara e congruente para atos administrativos que afetem direitos ou interesses.
- Para reforçar a tese de nulidade por falta de fundamentação, o recurso cita jurisprudência do CARF e do STJ (Acórdãos nº 2202-005.090, EREsp 1235844/MG, MS 9.944/DF, AI nº 0023445-13.2009.4.03.0000 e AC 5001261-48.2010.404.7005) que anularam decisões administrativas por não analisarem argumentos relevantes apresentados pelos recorrentes.

### **3) MÉRITO:**

#### **a) DA EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SR. SEVERINO BENNER AO LANÇAMENTO FISCAL.**

O recurso argumenta que a mera condição de administrador da empresa Benner Sistemas S/A não é suficiente para caracterizar a responsabilidade solidária do Sr. Severino Benner pelos débitos da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. Para tanto, seria necessária a comprovação de que ele agiu com excesso de poderes ou infringiu a lei, o contrato social ou os estatutos da empresa, conforme o Art. 135, inciso III, do CTN.

- O recurso cita o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR (Tema de Repercussão Geral nº 13 do STF), que decidiu que a responsabilidade solidária de sócios e administradores exige a demonstração de atos ilícitos que ultrapassem a mera inadimplência tributária.
- O recurso cita o Tema Repetitivo nº 97 e a Súmula 430 do STJ, que corroboram o entendimento do STF, exigindo a comprovação de atos com excesso de poderes ou infração à lei para a responsabilização de sócios-gerentes.
- A defesa do Sr. Benner cita jurisprudência do CARF (Acórdãos nº 16561.720088/2016-30, 10805.721830/2014-76 e 1302001.213), que segue o entendimento do STJ, exigindo a demonstração de dolo ou culpa do administrador para a responsabilização.
- O recurso ainda cita o Acórdão 14-87.742 da 12ª Turma da DRJ/RPO, que excluiu a responsabilidade de um sócio-administrador por falta de comprovação de sua participação nos atos que geraram a autuação fiscal.
- A defesa ainda cita o Acórdão 1302.003-719 do CARF, que absolveu o empresário Abílio Diniz da responsabilidade solidária por falta de provas de que ele teria praticado atos com infração à lei.

- Por fim, o recurso cita a Lei 13.874/2019 (conversão da MP 881/2019), que reforça o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios e administradores (Art. 49-A do Código Civil), e exige requisitos objetivos para a desconsideração da personalidade jurídica (Art. 50 do Código Civil).

#### **b) DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA A EVENTUAL DEVEDOR SOLIDÁRIO.**

O recurso argumenta que, mesmo que fosse reconhecida a responsabilidade solidária do Sr. Benner, a multa punitiva de 225% não poderia ser a ele aplicada.

- O recurso argumenta que a multa em questão tem caráter punitivo e, portanto, sua aplicação a terceiros violaria o princípio da pessoalidade da pena, previsto no Art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal.
- Cita o Art. 134, parágrafo único, e o Art. 207 do CTN, que limitam a responsabilidade de devedores solidários às penalidades de caráter moratório.

#### **4) PEDIDO.**

- **Preliminarmente:** Requer a nulidade do acórdão por falta de fundamentação, com o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para análise dos argumentos da impugnação.
- **No mérito:** Requer a exclusão da responsabilidade solidária do Sr. Severino Benner, argumentando que não há provas de que ele tenha agido com excesso de poderes ou infringido a lei.
- **Em pedido alternativo:** Caso seja mantida a solidariedade, requer o afastamento da multa punitiva, por ser intransferível a terceiros.

### ***Recurso Voluntário - MARCELO MURILO SILVA (e-fls. 2656 a 2695)***

#### **1) FATOS.**

O recurso descreve o Auto de Infração emitido contra a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda., sucessora da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. (CNPJ 17.357.214/0001-12), referente a tributos federais (IRPJ, COFINS, CSLL e PIS/PASEP) no período de 2013 a 2016 [1]. A alegação do Fisco é de que a empresa teria constituído uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) simulada com a Benner Sistemas S/A com o intuito de reduzir tributos. O valor total do auto de infração é de R\$ 65.408.007,17 [2].

A Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária ao Sr. Marcelo, sócio diretor/administrador da Benner Sistemas S/A, com base no Art. 135, inciso III, do CTN [3, 4]. O argumento do Fisco é de que ele, como administrador, teria participado da fraude. O recorrente, por sua vez, defende que não há provas de sua participação em qualquer ato fraudulento e que a mera condição de administrador não é suficiente para gerar responsabilidade solidária [5].



## **2) PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO ACÓRDÃO Nº 06-67.051 PELA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO/MOTIVAÇÃO.**

O recurso argumenta que a decisão administrativa que o considerou solidariamente responsável é nula por falta de fundamentação, pois não analisou os argumentos apresentados em sua impugnação administrativa [6], ferindo o princípio do contraditório e da ampla defesa (Art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal) [7].

- O recurso cita o Art. 489 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao processo administrativo, que exige que a decisão judicial seja fundamentada e aborde todos os argumentos relevantes [8].
- Cita também o Art. 93, incisos IX e X, da Constituição Federal, que exigem fundamentação para decisões judiciais e administrativas [9].
- O recurso ainda cita a Lei 9.784/99 (Art. 50, inciso I, e § 1º) que exige motivação explícita, clara e congruente para atos administrativos que afetem direitos [10].
- Para reforçar a tese de nulidade, o recurso cita jurisprudência do CARF e do STJ que anularam decisões administrativas por não analisarem argumentos relevantes ([11-14]). O recurso também menciona a existência de um precedente do STF (RE nº 562.276/PR, Tema de Repercussão Geral nº 13), e jurisprudência do STJ (Tema Repetitivo nº 97 e Súmula 430) sobre o tema da responsabilidade solidária, mas sem apresentar os detalhes desses julgados [15, 16].

### **3) MÉRITO:**

#### **a) DA EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SR. MARCELO MURILO AO LANÇAMENTO FISCAL.**

O recurso argumenta que a mera condição de administrador da Benner Sistemas S/A não é suficiente para caracterizar a responsabilidade solidária do Sr. Marcelo pelos débitos da Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda [17]. Para tanto, seria necessária a comprovação de que ele agiu com excesso de poderes ou infringiu a lei, o contrato social ou os estatutos da empresa, conforme o Art. 135, inciso III, do CTN [18].

- O recurso cita o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR (Tema de Repercussão Geral nº 13 do STF), que decidiu que a responsabilidade solidária de sócios e administradores exige a demonstração de atos ilícitos que ultrapassem a mera inadimplência tributária [19].
- O recurso cita jurisprudência do CARF que segue o entendimento do STF, exigindo a demonstração de dolo ou culpa do administrador para a responsabilização ([20-22]).
- A defesa do Sr. Marcelo cita o Acórdão 1302.003-719 do CARF, que absolveu o empresário Abílio Diniz da responsabilidade solidária por falta de provas de que ele teria praticado atos com infração à lei [23].

- O recurso utiliza a Lei 13.874/2019 (conversão da MP 881/2019), que reforça o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios e administradores (Art. 49-A do Código Civil), e exige requisitos objetivos para a desconsideração da personalidade jurídica (Art. 50 do Código Civil), para defender a tese de que a mera condição de administrador não enseja a responsabilização [24].

#### **b) DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA A EVENTUAL DEVEDOR SOLIDÁRIO.**

O recurso argumenta que, mesmo que fosse reconhecida a responsabilidade solidária do Sr. Marcelo, a multa punitiva de 225% não poderia ser a ele aplicada [25].

- O recurso argumenta que a multa em questão tem caráter punitivo e, portanto, sua aplicação a terceiros violaria o princípio da pessoalidade da pena (Art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal) [26].
- Cita o Art. 134, parágrafo único, e o Art. 207 do CTN, que limitam a responsabilidade de devedores solidários às penalidades de caráter moratório [27].

#### **4) PEDIDO.**

- **Preliminarmente:** Requer a nulidade do acórdão por falta de fundamentação, com o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para análise dos argumentos da impugnação [28].
- **No mérito:** Requer a exclusão da responsabilidade solidária do Sr. Marcelo, argumentando que não há provas de que ele tenha agido com excesso de poderes ou infringido a lei [29].
- **Em pedido alternativo:** Caso seja mantida a solidariedade, requer o afastamento da multa punitiva, por ser intransferível a terceiros [30].

#### ***Recurso Voluntário - LUIZ FERNANDO FIGUEIREDO (e-fls. 2698 – 2745)***

Este Recurso Voluntário, apresentado pelo Sr. Luiz Fernando Figueiredo, similar aos recursos de Severino Benner e Marcelo Murilo Silva, contesta a decisão administrativa que o considerou solidariamente responsável por débitos tributários da empresa Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. O argumento central do recurso é que o Sr. Luiz Fernando **jamais foi sócio da empresa autuada**, a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda., tendo sido sócio apenas da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda., empresa posteriormente incorporada pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda.. O recurso argumenta que a decisão administrativa é nula por falta de fundamentação e, no mérito, que não há provas de que o Sr. Luiz Fernando tenha agido com excesso de poderes ou infringido a lei, requisitos para a responsabilização solidária, conforme o Art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

#### **1) FATOS.**

O recurso descreve o Auto de Infração emitido contra a Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda., sucessora da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. (CNPJ 17.357.214/0001-12),

referente a tributos federais (IRPJ, COFINS, CSLL e PIS/PASEP) no período de 2013 a 2016. A alegação do Fisco é de que a empresa teria constituído uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) simulada com a Benner Sistemas S/A com o intuito de reduzir tributos. O valor total do auto de infração é de R\$ 65.408.007,17 [1].

A Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária ao Sr. Luiz Fernando, ex-sócio da BRC, com base no Art. 135, inciso III, do CTN. O argumento do Fisco é de que ele, como administrador, teria participado da fraude. O recorrente, por sua vez, defende que não há provas de sua participação em qualquer ato fraudulento e que a mera condição de ex-sócio de empresa incorporada não é suficiente para gerar responsabilidade solidária [2].

## **2) PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO ACÓRDÃO Nº 06-67.051 PELA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO/MOTIVAÇÃO.**

O recurso argumenta que a decisão administrativa que o considerou solidariamente responsável é nula por falta de fundamentação, pois não analisou os argumentos apresentados em sua impugnação administrativa, ferindo o princípio do contraditório e da ampla defesa (Art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal) [3].

- O recurso cita o Art. 489 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao processo administrativo, que exige que a decisão judicial seja fundamentada e aborde todos os argumentos relevantes [4].
- Cita também o Art. 93, incisos IX e X, da Constituição Federal, que exigem fundamentação para decisões judiciais e administrativas [5].
- O recurso ainda cita a Lei 9.784/99 (Art. 50, inciso I, e § 1º) que exige motivação explícita, clara e congruente para atos administrativos que afetem direitos [6].
- Para reforçar a tese de nulidade, o recurso cita jurisprudência do CARF e do STJ que anularam decisões administrativas por não analisarem argumentos relevantes [7-15]. O recurso também menciona a existência de um precedente do STF (RE nº 562.276/PR, Tema de Repercussão Geral nº 13), e jurisprudência do STJ (Tema Repetitivo nº 97 e Súmula 430) sobre o tema da responsabilidade solidária [16].

## **3) MÉRITO:**

### **a) DA EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SR. LUIZ FERNANDO FIGUEIREDO AO LANÇAMENTO FISCAL.**

O recurso argumenta que a mera condição de ex-sócio da BRC, empresa incorporada pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda., não é suficiente para caracterizar a responsabilidade solidária do Sr. Luiz Fernando pelos débitos da empresa sucessora. Para tanto, seria necessária a comprovação de que ele agiu com excesso de poderes ou infringiu a lei, o contrato social ou os estatutos da empresa, conforme o Art. 135, inciso III, do CTN [17].

- Alega, primeiramente, que o Sr. Luiz Fernando **não era sócio da empresa autuada**, já que se retirou da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. em 29 de julho de 2016, muito antes da autuação, em 22 de março de 2019 [18, 19].
- Acrescenta ainda que o recorrente não pode ser responsabilizado por débitos da sociedade, mesmo a anterior, após o prazo de 2 anos da data da sua retirada [19-21].

- Expõe o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR (Tema de Repercussão Geral nº 13 do STF), que decidiu que a responsabilidade solidária de sócios e administradores exige a demonstração de atos ilícitos que ultrapassem a mera inadimplência tributária [22].
- Apresenta jurisprudência do STJ que segue o entendimento do STF, exigindo a demonstração de dolo ou culpa do administrador, além de atos com excesso de poderes, para a responsabilização [23-30].
- A defesa do Sr. Luiz Fernando cita jurisprudência do CARF que segue o entendimento do STJ, exigindo a demonstração de dolo ou culpa do administrador para a responsabilização [31-36].
- Cita o Acórdão 14-87.742 da 12ª Turma da DRJ/RPO, que excluiu a responsabilidade de um sócio-administrador por falta de comprovação de sua participação nos atos que geraram a autuação fiscal [37, 38].
- A defesa ainda cita o Acórdão 1302.003-719 do CARF, que absolveu o empresário Abílio Diniz da responsabilidade solidária por falta de provas de que ele teria praticado atos com infração à lei [39-43].
- Por fim, cita a Lei 13.874/2019 (conversão da MP 881/2019), que reforça o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios e administradores (Art. 49-A do Código Civil), e exige requisitos objetivos para a desconsideração da personalidade jurídica (Art. 50 do Código Civil), para defender a tese de que a mera condição de administrador não enseja a responsabilização [44-48].

#### **b) DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA A EVENTUAL DEVEDOR SOLIDÁRIO.**

Argumenta que, mesmo que fosse reconhecida a responsabilidade solidária do Sr. Luiz Fernando, a multa punitiva de 225% não poderia ser a ele aplicada [49].

- Alega que a multa em questão tem caráter punitivo e, portanto, sua aplicação a terceiros violaria o princípio da personalidade da pena (Art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal) [49].
- Cita o Art. 134, parágrafo único, e o Art. 207 do CTN, que limitam a responsabilidade de devedores solidários às penalidades de caráter moratório [50, 51].

#### **4) PEDIDO.**

- **Preliminarmente:** Requer a nulidade do acórdão por falta de fundamentação, com o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para análise dos argumentos da impugnação [52].
- **No mérito:** Requer a exclusão da responsabilidade solidária do Sr. Luiz Fernando, argumentando que não há provas de que ele tenha agido com excesso de poderes ou infringido a lei, além de não ser sócio da empresa autuada [53].
- **Em pedido alternativo:** Caso seja mantida a solidariedade, requer o afastamento da multa punitiva, por ser intransferível a terceiros [54].

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em face dos argumentos trazidos pelo recurso, os quais já foram enfrentados no primeiro grau e receberam a adequada apreciação pelo julgador originário, adoto razões decisórias acolhidas pelo Colegiado de base.

Essas razões — com exceção da multa agravada e da imputação de responsabilidade tributária que serão analisadas na sequência — integram o fundamento deste voto, cuja síntese apresento a seguir:

A fiscalização concluiu que houve simulação na constituição da Sociedade em Conta de Participação (SCP) entre a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda. (sócia participante) e a Benner Sistemas S/A (sócia ostensiva). Os principais elementos que caracterizaram a simulação foram:

1. Descaracterização da SCP: A sócia participante (BRC) assumiu o papel de sócia ostensiva, executando os serviços, utilizando seus próprios recursos humanos e instalações, e administrando a SCP, em contradição com a natureza desse tipo societário.
2. Ausência de aporte de capital: A BRC não realizou aporte de capital significativo, sendo que o capital da SCP era simbólico (R\$ 10.000,00).
3. Identidade de objeto social: Os serviços prestados pela SCP eram idênticos aos objetos sociais de ambas as empresas envolvidas.
4. Sede e nome da SCP: A SCP adotou o endereço e o nome da sócia participante (BRC), ao invés da sócia ostensiva (Benner Sistemas).
5. Execução dos serviços: O contrato da SCP estipulava que a sócia participante (BRC) executaria os serviços, contrariando a lógica desse tipo societário.
6. Custos e despesas: A BRC mantinha em sua contabilidade custos e despesas da SCP, inviabilizando o cálculo correto do lucro contábil da SCP.
7. Ausência de propósito negocial: A constituição da SCP não demonstrou finalidade econômica além da redução da carga tributária, uma vez que não houve fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo com investimentos do sócio participante.

Diante desses elementos, a Autoridade julgadora concluiu corretamente que a SCP foi utilizada de forma simulada para transferir receitas da Benner Sistemas S/A (sujeita ao lucro real) para uma tributação mais vantajosa no lucro presumido. Conseqüentemente, as receitas atribuídas à SCP foram consideradas omitidas pela Benner Tecnologia e Serviços em Saúde Ltda. (sucessora da BRC), justificando a autuação fiscal.

Passemos à análise das razões recursais.

**DAS NULIDADES PROCESSUAIS ADMINISTRATIVAS**

A recorrente alega diversas nulidades processuais administrativas, as quais passo a analisar. Sustenta a recorrente que o lançamento tributário é nulo por ter sido realizado sem a

existência de um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) válido. Alega que o TDPF mencionado no Termo de Verificação Fiscal não foi juntado aos autos e que o TDPF que consta dos autos de infração só foi lhe comunicado após o encerramento da ação fiscal, além de não autorizar o lançamento de CSLL, PIS ou COFINS. Aduz ainda cerceamento de defesa, pois não foi cientificada da fiscalização, nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/1972, regulamentado pelo art. 25 e §1º do art. 38 do Decreto 7.574/2011 e art. 53 da Lei 9.784/1999. Sustenta também que o auto de infração é nulo por ter sido emitido eletronicamente e sem assinatura do fiscal, em desacordo com os artigos 9º, 10 e 11 do Decreto 70.235/72, os artigos 38, 39 e 40 do Decreto 7.574/2011, os artigos 907 e 970 do Decreto 9.580/2018 e o artigo 43 da Lei 9.430/96. Por fim, a recorrente alega a decadência do direito de lançar referente aos períodos de apuração de outubro de 2013 a março de 2014, com base no art. 150, §4º, do CTN e no Tema Repetitivo nº 163 do STJ.

A alegação de nulidade por **ausência de TDPF válido** não merece prosperar. Conforme destacado pela Relatora *a quo*, a existência do TDPF de Diligência nº 09.2.04.00-2018-00229-4, devidamente juntado aos autos e que embasou o procedimento fiscal, afasta a alegada nulidade. A Portaria RFB nº 6.478/2017 e o Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a instauração de procedimentos fiscais, não exigem a juntada do TDPF aos autos para validar o lançamento. Ademais, o art. 8º da referida Portaria prevê que, se um procedimento fiscal relativo a um tributo, objeto do TDPF-F, identificar infração relativa a outros tributos com base nos mesmos elementos de prova, esses tributos serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

No que tange ao **cerceamento de defesa**, a alegação também não procede. A recorrente teve ciência do procedimento fiscal e a oportunidade de apresentar sua defesa, o que demonstra o respeito ao contraditório e à ampla defesa. O fato de o TDPF ter sido juntado aos autos posteriormente à apresentação da impugnação não configura cerceamento de defesa, pois a recorrente teve acesso a ele antes do julgamento em primeira instância.

A recorrente sustenta ainda a **nulidade do auto de infração por ter sido emitido eletronicamente e sem assinatura física**. A legislação, entretanto, admite a assinatura digital em documentos fiscais, conforme previsto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, e na Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012. A assinatura digital confere autenticidade e validade ao documento, não havendo que se falar em nulidade.

Por fim, a alegação de **decadência** também não merece acolhimento neste ponto. A decadência somente se aplica às multas isoladas referentes aos meses de outubro e novembro de 2013, conforme reconhecido pela Relatora *a quo* e com base na Súmula CARF nº 104. Para os demais tributos, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN), o que não ocorreu no presente caso.

### **DA METODOLOGIA DE CÁLCULO DO TRIBUTO**

A recorrente, tanto na impugnação administrativa quanto no recurso voluntário, questiona a metodologia de cálculo utilizada pelo Fisco para apurar o crédito tributário. Na impugnação, alegou genericamente que o auditor fiscal não demonstrou de forma clara e individualizada como chegou aos valores lançados, apontando a ausência de detalhes sobre a transformação do resultado da SCP em receita omitida, a falta de consideração dos custos e despesas da SCP, e a ausência de intimação para comprovação da omissão de receita e de



individualização dos depósitos bancários. No recurso voluntário, reiterou a impugnação e acrescentou que o Fisco considerou 99% dos dividendos da SCP como receita bruta omitida, quando deveria ter considerado apenas o lucro real, e que não a intimou para justificar as entradas financeiras em seu caixa, conforme o art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Argumentou ainda que o Fisco deveria ter utilizado a técnica de arbitramento, prevista no art. 27 da Lei nº 9.430/1996 e no art. 16 da Lei nº 9.249/1995, para determinar o lucro real da BRC, e que o valor da multa foi calculado de forma equivocada.

A Relatora *a quo*, em seu voto, enfrentou essas questões com precisão. Em relação à **transformação do resultado da SCP em receita omitida**, esclareceu que o valor considerado corresponde à parcela do lucro da SCP que seria distribuída à BRC, considerando a descaracterização da SCP para fins fiscais. A partir do momento em que a SCP é desconsiderada, os valores recebidos pela BRC passam a ser considerados receita por prestação de serviços, sujeitos à tributação pelo lucro real.

Quanto à **falta de consideração dos custos e despesas da SCP**, a Relatora *a quo* destacou que a recorrente foi devidamente intimada para apresentar os custos da SCP, mas não o fez. Conforme registrado no voto, a recorrente, tendo sido intimada, nada informou porque, evidentemente, nada tinha a apresentar. Essa omissão da recorrente justifica a ausência de dedução dos custos e despesas da SCP no cálculo do tributo. Ressalto que o ônus da prova, em matéria tributária, é do contribuinte, que deve comprovar os fatos que alegar.

No que tange à **intimação para comprovação da omissão de receita**, a Relatora *a quo* esclareceu que a intimação prevista no § 3º do artigo 42 da Lei 9.430/1996 não se aplica ao caso em análise. A omissão de receita não decorreu de falta de escrituração de pagamentos, levantamento quantitativo por espécie ou depósitos bancários, mas sim da descaracterização da SCP por simulação. Portanto, a intimação específica para comprovação da origem dos recursos não era necessária.

Em relação à alegação de que o **Fisco deveria ter utilizado a técnica de arbitramento**, cabe destacar que o arbitramento é utilizado quando o Fisco não tem acesso às informações necessárias para apurar o lucro real. No caso em tela, com a descaracterização da SCP, o Fisco teve acesso à contabilidade da BRC e pôde apurar o lucro real da recorrente. Portanto, não havia necessidade de utilizar a técnica de arbitramento.

Diante do exposto, **nego provimento ao recurso voluntário** quanto às nulidades processuais administrativas.

### **DAS NULIDADES MATERIAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

A recorrente alega nulidades materiais no lançamento tributário, questionando a descaracterização da SCP, a qualificação da receita como omitida, a ausência de dolo, fraude ou simulação, e a legalidade da constituição da SCP. Sustenta que a SCP foi regularmente constituída e tributada pelo lucro presumido, conforme previsto em lei, e que a participação do sócio oculto na execução dos serviços é permitida pelo Código Civil. Alega ainda que o Fisco não observou o propósito negocial da constituição da SCP, que era atender às necessidades de um cliente da Benner Sistemas S/A, e que a tributação da SCP pelo lucro presumido e a apuração do lucro da recorrente pelo lucro real não configuram simulação. Por fim, a recorrente questiona a metodologia de cálculo do tributo e a ausência de intimação para comprovação de depósitos bancários.

A alegação de **nulidade pela descaracterização da SCP** não merece prosperar. A Relatora *a quo* fundamentou com maestria a descaracterização da SCP, demonstrando que a atuação da BRC, sócia participante, extrapolou os limites legais, configurando, na prática, uma relação de terceirização de serviços. A BRC administrava e executava os serviços, assumindo responsabilidades que deveriam ser exclusivas da sócia ostensiva, a Benner Sistemas S/A. Essa atuação da BRC desvirtuou a finalidade da SCP, que passou a ser utilizada como instrumento para a elisão fiscal indevida. A jurisprudência do CARF, inclusive o Acórdão 1103-001.052, citado pela Relatora, confirma esse entendimento, permitindo a desconsideração da SCP para fins fiscais quando há desvirtuamento de sua finalidade.

A recorrente questiona a **qualificação da receita como omitida**, alegando que a distribuição dos lucros da SCP para a BRC foi regularmente tributada. Contudo, com a descaracterização da SCP, os valores recebidos pela BRC passam a ser considerados receita pela prestação de serviços, sujeita à tributação pelo lucro real. A tributação da SCP pelo lucro presumido não exime a recorrente, sucessora da BRC, de tributar a receita pela sua forma correta, pelo lucro real.

A recorrente alega a **ausência de dolo, fraude ou simulação**, sustentando que a SCP foi constituída com propósito negocial lícito. Entretanto, ainda que a intenção inicial fosse lícita, a execução do contrato demonstrou o desvirtuamento da finalidade da SCP, utilizada para reduzir a carga tributária da BRC. A dissimulação da receita da BRC na contabilidade da SCP, com a distribuição de lucros "disfarçada" de pagamento por serviços prestados, configura simulação para fins fiscais, conforme o art. 149, VII, do CTN e o Acórdão 1201-002.686, citado pela Relatora *a quo*.

A recorrente defende a **legalidade da constituição da SCP**, alegando que o contrato social observou os requisitos legais e que a participação da BRC na execução dos serviços é permitida pelo parágrafo único do art. 993 do Código Civil. Contudo, ainda que o contrato social esteja formalmente correto, a atuação da BRC na prática descaracterizou a SCP, tornando-a inválida para fins fiscais. A mera existência de um contrato social não garante a validade da SCP se sua execução desvirtua sua finalidade legal.

A recorrente questiona a **metodologia de cálculo do tributo**, alegando que o Fisco não poderia ter utilizado a contabilidade da BRC sem autorização e que errou no cálculo da multa isolada. Com a descaracterização da SCP, o Fisco está autorizado a utilizar as informações contábeis da BRC para apurar o lucro real da recorrente. Quanto ao erro no cálculo da multa isolada, ainda que procedente, não invalida o lançamento do tributo principal. O erro no cálculo da multa, se comprovado, poderá ser corrigido sem afetar a exigibilidade do tributo.

Por fim, a recorrente alega a **ausência de intimação para comprovação de depósitos bancários**, o que configuraria cerceamento de defesa. Conforme destacado pela Relatora *a quo*, a intimação para comprovação de depósitos bancários é necessária apenas quando a autuação se baseia na presunção de omissão de receita prevista no art. 42 do CTN. No caso em análise, a autuação se baseou na descaracterização da SCP e na imputação da receita à recorrente, não se aplicando a regra do art. 42 do CTN.

A recorrente alega que a distribuição dos lucros da SCP para a BRC foi regularmente tributada, uma vez que a sociedade optou pelo regime de lucro presumido. Sustenta, portanto, que não haveria omissão de receita.

A Relatora a quo, contudo, refutou essa argumentação, concluindo que a SCP foi utilizada como instrumento de simulação dolosa para sonegar tributos. Com a descaracterização da SCP, a distribuição dos lucros para a BRC passa a ser considerada receita pela prestação de serviços, sujeita à tributação pelo lucro real. A opção pelo lucro presumido feita pela SCP, portanto, não tem validade, pois a legislação que rege a tributação das SCPs se aplica apenas a sociedades que atuam de forma legítima, e não a casos de simulação.

A Relatora a quo destacou a atuação da BRC como se sócia ostensiva fosse, assumindo a execução dos serviços e utilizando seus próprios recursos humanos, enquanto a Benner Sistemas S/A, sócia ostensiva de direito, não apresentava movimentação compatível com sua função na sociedade. Essa disparidade na atuação das sócias reforça a tese de simulação.

A jurisprudência do CARF, citada pela Relatora, confirma a possibilidade de desconsideração de sociedades em conta de participação quando utilizadas para fins fraudulentos. O Fisco está vinculado à realidade dos fatos, e não à qualificação dada pelas partes aos seus atos. Portanto, ainda que a recorrente alegue a tributação regular da SCP pelo lucro presumido, essa alegação não se sustenta diante da simulação configurada.

Diante do exposto, adoto integralmente as razões de decidir expostas pela julgadora *a quo* e nego provimento ao recurso voluntário quanto à qualificação da receita como omitida.

---

### ***Da Decadência***

A recorrente alega a ocorrência de decadência em relação às competências de outubro de 2013 a março de 2014, fundamentando-se no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN) e no Tema Repetitivo nº 163 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Argumenta que a apresentação de documentos fiscais relativos à Sociedade em Conta de Participação (SCP) teria iniciado a contagem do prazo decadencial de cinco anos. Após minuciosa análise, entendo que tais argumentos não merecem prosperar, pelos motivos que passo a expor.

Primeiramente, é crucial destacar que o caso em tela envolve a caracterização de dolo, fraude e simulação na constituição da SCP. Esta constatação é fundamental para a correta aplicação das normas relativas à decadência no direito tributário.

O art. 150, § 4º, do CTN, invocado pela recorrente, aplica-se aos casos de lançamento por homologação em situações regulares. Contudo, quando se verifica a ocorrência de

dolo, fraude ou simulação, como no presente caso, a regra aplicável é a do art. 173, I, do CTN. Este entendimento está consolidado na Súmula CARF nº 72, que dispõe:

"Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN."

O art. 173, I, do CTN estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso em análise, considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é anual, ocorrendo em 31/12, a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial o dia 1º de janeiro do ano subsequente.

Considerando que a última competência autuada foi 2016, o prazo decadencial se encerraria apenas em 31/12/2022. Portanto, o lançamento realizado em 2019 está dentro do prazo legal, não tendo ocorrido a decadência.

A recorrente invoca o Tema Repetitivo nº 163 do STJ e alega ter apresentado documentos que permitiriam a identificação do crédito tributário. Contudo, é imperioso ressaltar que a caracterização da simulação autoriza o Fisco a desconsiderar os efeitos jurídicos do negócio simulado. Consequentemente, os documentos apresentados pela SCP, como DARF's e DCTF's, não refletem a realidade da operação, que foi simulada com o intuito de sonegar tributos.

Nesse contexto, a apresentação desses documentos não tem o condão de iniciar a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. A jurisprudência do STJ citada pela recorrente não se aplica a casos de dolo, fraude ou simulação, situações em que prevalece a regra do art. 173, I, do CTN.

É importante salientar que a aplicação do prazo decadencial mais extenso em casos de dolo, fraude ou simulação tem como objetivo proteger o interesse público e combater práticas ilícitas. Seria contraditório permitir que o contribuinte que agiu de má-fé se beneficiasse de um prazo decadencial mais curto.

Diante do exposto, considerando a caracterização de dolo, fraude e simulação na constituição da SCP, a aplicabilidade do art. 173, I, do CTN, conforme Súmula CARF nº 72, e a inaplicabilidade dos documentos apresentados pela SCP para fins de contagem do prazo decadencial, entendo que não ocorreu a decadência do direito de lançar o crédito tributário em relação às competências de outubro de 2013 a março de 2014.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, mantendo a decisão da autoridade julgadora de primeira instância quanto à não ocorrência da decadência.

### **Multa Agravada**

A Autoridade Fiscal agravou a multa alegando:

A conduta da fiscalizada, deixando de responder às intimações no prazo reiteradamente, inclusive sem apresentar até hoje a resposta ao último Termo de Intimação, ensejaram a aplicação do agravamento da multa na infração omissão de receitas conforme preconiza o § 2º do inciso I do artigo 44 da lei 9430/96.

A autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, optou por agravar a multa de ofício, fundamentando sua decisão no § 2º do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. O argumento central para tal agravamento foi a suposta conduta reiterada da fiscalizada em deixar de responder às intimações no prazo estabelecido, culminando, inclusive, na ausência de resposta ao último Termo de Intimação.

Por seu turno, a recorrente apresentou argumentos robustos em sua defesa. Primeiramente, alegou a inexistência nos autos do Termo de Início de Procedimento Fiscal, documento este que é basilar para a legitimação do início da fiscalização e, por conseguinte, para a aplicação de qualquer penalidade agravada. Ademais, a contribuinte afirmou ter respondido a todas as intimações de diligência que lhe foram encaminhadas, apresentando como evidências as respostas constantes às fls. 136/171 e 183/184 dos autos.

Quanto à única intimação não respondida (fls. 172/173), a recorrente justificou que tal fato ocorreu em razão da incorporação da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda pela empresa ora recorrente, em 31 de dezembro de 2018. Argumentou, ainda, que o Fisco tinha ciência desta incorporação, mas se absteve de intimar a empresa sucessora, o que, em tese, configuraria violação aos princípios da boa-fé administrativa e do devido processo legal.

Diante deste cenário fático-jurídico, é imperioso que nos debruçemos sobre as Súmulas nº 96 e 133 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as quais lançam luz sobre a questão em debate.

#### **Súmula CARF nº 96**

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

*A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão nº 9101-001.468, de 16/08/2012; Acórdão nº 9101-000.766, de 13/12/2010; Acórdão nº 101-97.110, de 04/02/2009; Acórdão nº 107-07.922, de 27/01/2005; Acórdão nº 1202-000.990, de 12/06/2013; Acórdão nº 1301-001.202, de 07/05/2013; Acórdão nº 1301-001.233, de 12/06/2013; Acórdão nº 1302-000.993, de 03/10/2012; Acórdão nº 1302-000.393, de 10/11/2010; Acórdão nº 1401-000.788, de 09/05/2012; Acórdão nº 1402-001.416, de 10/07/2013; Acórdão nº 103-23.005, de 26/04/2007; Acórdão nº 107-08.642, de 26/7/2006; Acórdão nº 101-95.544, de 24/05/2006; Acórdão nº 101-94.147, de 19/3/2003*

#### **Súmula CARF nº 133**

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

*A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.*

Acórdãos Precedentes:

*9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.*

A Súmula CARF nº 96 estabelece que "a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros". Embora o caso em tela não verse sobre arbitramento de lucros, o princípio subjacente a esta súmula é perfeitamente aplicável à situação em análise.

Mais diretamente relacionada ao caso concreto, a Súmula CARF nº 133, aprovada pelo Pleno em 03/09/2019, dispõe que "a falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos".

O teor destas súmulas reflete o entendimento consolidado deste Conselho no sentido de que o mero não atendimento a intimações, ou a não apresentação de documentos, não constitui, isoladamente, fundamento suficiente para o agravamento da multa de ofício.

No caso em apreço, é forçoso reconhecer que a recorrente demonstrou ter atendido intimações. A única exceção ocorreu em um contexto de reestruturação societária (incorporação), fato este que, se não justifica integralmente a omissão, certamente a torna compreensível e afasta qualquer presunção de má-fé ou intuito deliberado de obstruir a fiscalização.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto específico, afastando o agravamento da multa de ofício aplicada.

### ***Da Multa Qualificada***

A recorrente contesta a qualificação da multa de ofício, que foi majorada para 225% com base no art. 44, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996. Alega a recorrente a inexistência de dolo, fraude ou conluio em sua conduta, sustentando que a constituição da SCP não teve o objetivo de sonegar ou fraudar o Fisco, mas sim viabilizar um negócio jurídico lícito. Defende que a opção pela SCP foi uma decisão estratégica e legítima, amparada pela legislação societária e tributária. Argumenta ainda que a SCP tinha um propósito negocial lícito, a prestação de serviços na área de gestão hospitalar e de saúde, e que atuou de forma regular, emitindo notas fiscais e recolhendo tributos. Refuta a alegação de conluio com a Benner Sistemas S/A, afirmando que a relação entre as empresas era comercial e que a constituição da SCP se deu em conformidade com a legislação. Alega também que não foi intimada para prestar esclarecimentos sobre a SCP, o que configuraria cerceamento de defesa, e que o Fisco errou na aplicação da multa isolada, calculando-a sobre a "receita bruta omitida" e não sobre o imposto devido.

A Relatora *a quo*, em seu voto, manteve a multa qualificada em 150%, com base na legislação então vigente (art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007), por entender que a constituição da SCP simulada configurou sonegação, fraude e conluio. A relatora destacou a atuação da BRC como se sócia ostensiva fosse, o que desvirtua a finalidade da SCP e a caracteriza como simulação. De fato, a intenção de reduzir o pagamento de tributos, configurada na simulação, caracteriza dolo, fraude e conluio, justificando a aplicação da multa qualificada.

Considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada para 100% (art. 44, VI, §1º, da Lei nº 9.430/1996), e em consonância com o princípio da retroatividade benigna, entendo que a multa qualificada deve ser aplicada no percentual de 100% sobre o valor do tributo.

A alegação da recorrente de que a SCP tinha um propósito negocial lícito não se sustenta. A intenção inicial, ainda que lícita, foi desvirtuada pela execução do contrato, que configurou simulação para fins de elisão fiscal. A atuação da BRC como se sócia ostensiva fosse, assumindo a execução dos serviços e acumulando prejuízo fiscal, demonstra o intuito de fraudar o Fisco.



A alegação de ausência de conluio também não merece prosperar. A constituição da SCP simulada, com a participação da BRC e da Benner Sistemas S/A, demonstra o ajuste doloso entre as empresas para a prática de sonegação. A relação comercial entre as empresas não afasta a caracterização do conluio para fins fiscais.

A falta de intimação específica para apresentação de esclarecimentos sobre a SCP, alegada pela recorrente, não configura cerceamento de defesa. A recorrente teve ciência do procedimento fiscal e a oportunidade de apresentar sua defesa por meio da impugnação.

O erro na aplicação da multa isolada, apontado pela recorrente, não tem o condão de invalidar a qualificação da multa de ofício. A multa qualificada se refere à simulação da SCP, enquanto a multa isolada se refere ao não recolhimento das estimativas mensais. Trata-se de infrações distintas, que podem ser autuadas separadamente.

Diante do exposto, **nego provimento ao recurso voluntário** quanto à multa qualificada, que deve ser aplicada no percentual de 100% sobre o valor do tributo, em conformidade com a legislação vigente.

Ressalto que, caso este Colegiado decida pelo afastamento da multa qualificada aplicada, tal decisão terá implicações sobre a decadência de parte do lançamento tributário em questão. Nessa circunstância, o prazo decadencial a ser considerado será aquele previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), em substituição ao art. 173, inciso I, utilizado como fundamento no presente voto.

### ***Da Multa Isolada***

A recorrente, em suas razões recursais, invoca a Súmula nº 105 do CARF para sustentar a impossibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual. Não obstante a pertinência da alegação quanto à potencial configuração de bis in idem, entendo que tal entendimento não se aplica ao caso em tela.

Com efeito, a Súmula nº 105 do CARF foi editada com base na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo aplicável tão somente aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao ano de 2007. Ocorre que o cenário normativo sofreu significativa alteração com o advento da Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.489/2007, que conferiu nova redação ao dispositivo legal em comento.

A novel legislação, ao modificar a estrutura do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, teve por escopo justamente dirimir as ambiguidades da redação anterior, estabelecendo de forma cristalina a possibilidade de aplicação concomitante das penalidades previstas nos incisos I e II, "b" do referido artigo. Esta alteração legislativa não apenas permitiu, mas tornou imperativa a aplicação conjunta das multas em questão, haja vista que passaram a ter suportes fáticos distintos e autônomos.

Nesse diapasão, é imprescindível distinguir os fatos geradores e as bases de cálculo de cada penalidade:

1. A multa de ofício, prevista no art. 44, I, incide sobre o resultado apurado anualmente, tendo como fato gerador o encerramento do ano-calendário.

2. Por seu turno, a multa isolada, disciplinada no art. 44, II, "b", recai sobre a insuficiência de recolhimento de estimativa, sendo apurada mensalmente, seja por meio de balancetes ou com base na receita bruta presumida.

Esta distinção entre os suportes fáticos e as bases de cálculo das penalidades afasta, de modo inequívoco, a alegação de *bis in idem*. A multa de ofício tem por objeto o resultado anual da pessoa jurídica, enquanto a multa isolada visa coibir a falta de recolhimento das estimativas mensais, que constituem obrigações autônomas e com disciplina própria no ordenamento tributário.

Ademais, a interpretação literal do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação atual, não deixa margem para dúvidas quanto à legalidade e obrigatoriedade da aplicação conjunta das multas em questão. O legislador, ao promover a alteração normativa, manifestou de forma inequívoca sua intenção de permitir a cumulação das penalidades, visando assegurar a efetividade do sistema de recolhimentos por estimativa.

Destarte, considerando que os fatos geradores objeto da presente autuação ocorreram em período posterior à vigência da MP 351/2007, não há que se falar em aplicação da Súmula nº 105 do CARF ou em vedação à cumulação das multas de ofício e isolada.

Por todo o exposto, em que pesem os argumentos apresentados pela recorrente, entendo que a aplicação conjunta da multa isolada e da multa de ofício no caso em análise encontra-se em perfeita consonância com o ordenamento jurídico vigente.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### **Dos Responsáveis Solidários**

#### **Art. 135, III**

##### DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

A questão central neste tópico é a imputação de responsabilidade tributária solidária aos administradores Severino Benner, Marcelo Murilo Silva e Luiz Fernando Figueiredo, com fundamento no art. 135, III do Código Tributário Nacional.

O art. 135, III do CTN estabelece:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

A interpretação deste dispositivo exige cautela e precisão. Não se trata de uma responsabilização automática do administrador pelos débitos da pessoa jurídica, mas sim de uma responsabilidade pessoal e excepcional, que demanda a comprovação específica de condutas ilícitas ou com excesso de poderes.

No caso em tela, a autoridade fiscal imputou responsabilidade aos administradores baseando-se em argumentos genéricos, como sua posição no quadro societário e poderes de administração previstos em contrato social. Contudo, apenas esses "elementos" são insuficientes para configurar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III do CTN.

A responsabilização do sócio administrador só é possível mediante a apresentação de um conjunto probatório robusto e preciso, que individualize sua conduta e demonstre o ato ilícito. Apenas assim se justifica a exposição de sua esfera patrimonial ao ente tributante. No presente caso, não se verifica nos autos a demonstração individualizada e específica das condutas ilícitas ou com excesso de poderes praticadas por cada um dos administradores.

É importante ressaltar que a pessoa jurídica possui autonomia patrimonial em relação aos seus sócios e administradores. A desconsideração dessa autonomia e a consequente responsabilização pessoal dos gestores é medida excepcional, que demanda robusta comprovação de condutas específicas.

A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é pessoal, o que significa que necessariamente deve-se demonstrar qual a conduta do agente que se enquadra nos atos ali elencados: excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto social. Não se pode simplesmente invocar tal artigo indicando de modo genérico as condutas praticadas pela organização em sua atividade empresarial e responsabilizar os administradores em exercício no momento da infração.

No caso em análise, a autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar, de forma individualizada e específica, quais atos ilícitos ou com excesso de poderes teriam sido praticados por cada um dos administradores responsabilizados. A mera menção à sua posição no quadro societário ou aos poderes previstos em contrato social é insuficiente para configurar a responsabilidade excepcional do art. 135, III do CTN.

Ademais, é importante destacar que a responsabilização pessoal dos administradores não pode ser utilizada como meio de ampliar a garantia do crédito tributário ou como substituto da desconsideração da personalidade jurídica, instituto que possui requisitos e procedimentos próprios.

Diante do exposto, considerando a ausência de demonstração específica e individualizada das condutas ilícitas ou com excesso de poderes praticadas pelos administradores, entendo que deve ser afastada a responsabilidade tributária atribuída a Severino Benner, Marcelo Murilo Silva e Luiz Fernando Figueiredo com base no art. 135, III do CTN.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto, excluindo a responsabilidade tributária solidária imputada aos referidos administradores.

#### **Art. 124, I**

#### ***Da Responsabilidade Tributária da Benner Sistemas S/A***

No que tange à responsabilidade tributária solidária imputada à Benner Sistemas S/A, com fundamento no art. 124, I do Código Tributário Nacional, entendo que deve ser mantida, pelos motivos que passo a expor.

O art. 124, I do CTN estabelece:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

No caso em tela, resta evidenciado que a Benner Sistemas S/A tinha interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a omissão de receitas decorrente da simulação de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP).

A Benner Sistemas S/A, na qualidade de sócia ostensiva da SCP, participou ativamente da constituição desta sociedade, em conluio com a BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda., com o claro objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária. Este fato, por si só, já configura o interesse comum exigido pelo art. 124, I do CTN.

É importante ressaltar que o interesse comum a que se refere o dispositivo legal não se limita ao interesse econômico, mas abrange também o interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador. No presente caso, a Benner Sistemas S/A tinha evidente interesse jurídico no negócio que culminou na simulação, buscando obter vantagens fiscais indevidas.

A participação ativa da Benner Sistemas S/A na criação e operação da SCP simulada demonstra de forma inequívoca seu envolvimento direto na situação que gerou a omissão de receitas. Não se trata, portanto, de mera relação comercial ou econômica, mas de uma atuação conjunta e deliberada com o intuito de fraudar o fisco.

Cabe destacar que a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN não exige a comprovação de dolo ou culpa, bastando a demonstração do interesse comum na situação que constitui o fato gerador. No entanto, no caso em análise, as evidências apontam para uma conduta deliberada da Benner Sistemas S/A no sentido de participar do esquema de simulação.

Ademais, é importante refutar o argumento da recorrente de que sua responsabilização configuraria bis in idem. As duas autuações (da Benner Sistemas S/A e da BRC Consultoria e Serviços em Saúde Ltda.) não se referem aos mesmos valores, mas sim à integralidade do débito tributário. A responsabilidade solidária, por sua natureza, implica que cada responsável pode ser chamado a responder pela totalidade da dívida, sem que isso configure dupla tributação.

A responsabilidade solidária com base no art. 124, I do CTN pode ser atribuída quando há evidente interesse comum na situação que constitui o fato gerador, especialmente em casos de simulação ou fraude fiscal. No presente caso, todos os elementos apontam para a existência desse interesse comum por parte da Benner Sistemas S/A.

Diante do exposto, considerando o evidente interesse comum da Benner Sistemas S/A na situação que constituiu o fato gerador da omissão de receitas, bem como sua participação ativa na criação e operação da SCP simulada, entendo que deve ser mantida a responsabilidade tributária solidária que lhe foi atribuída com base no art. 124, I do CTN.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário da Benner Sistemas S/A neste ponto, mantendo sua responsabilidade tributária solidária pelos débitos objeto da autuação.

### **DOS JUROS DE MORA**

A recorrente contesta a cobrança de juros de mora desde 31/10/2013 até 03/2019 (data da ciência dos autos), argumentando que não estava em mora, que o tributo só passou a ser exigível após a intimação, e que a impugnação administrativa suspenderia a exigibilidade do crédito tributário. Após cuidadosa análise, entendo que tais argumentos não merecem prosperar, pelos motivos que passo a expor.

Primeiramente, é importante compreender que a incidência dos juros de mora não está atrelada ao momento do lançamento tributário, mas sim à data original de vencimento da obrigação tributária. O §3º do art. 61 da Lei 9.430/1996 é cristalino ao determinar que os juros de mora incidem sobre os débitos tributários "não pagos nos prazos previstos na legislação específica". Esta disposição legal reflete o princípio de que o contribuinte não pode se beneficiar de sua própria inadimplência.

O fato de o lançamento ter sido efetuado posteriormente, em decorrência da ação fiscal, não exime a recorrente do pagamento dos juros de mora. A posterioridade do lançamento não tem o condão de alterar a data de vencimento original da obrigação tributária. Entendimento contrário incentivaria a inadimplência e prejudicaria o erário público.

Quanto ao argumento de que a impugnação administrativa suspenderia a exigibilidade do crédito tributário e, conseqüentemente, a incidência dos juros de mora, é imperativo destacar a Súmula CARF nº 5, que dispõe:

"São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Esta súmula consolida o entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, III, do CTN, não impede a continuidade da incidência dos juros de mora. A suspensão se aplica ao pagamento do tributo e da multa, mas não aos juros, que continuam a fluir como forma de compensar o não recebimento tempestivo do valor devido ao Fisco.

Ademais, é importante ressaltar que os juros de mora não se confundem com a correção monetária. Enquanto esta visa manter o valor real da moeda, os juros de mora têm caráter indenizatório pelo atraso no pagamento. Portanto, não há que se falar em vedação à equiparação entre juros e correção monetária no caso em tela.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

---

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para afastar a multa agravada e reduzir a multa qualificada para 100%.

Voto por dar provimento aos recursos dos responsáveis solidários.

*Assinado Digitalmente*

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Redator designado

Coube a mim apresentar o voto vencedor naquilo em que restou vencido, não obstante seu sempre substancioso voto, o Ilustre Relator.

**Da multa qualificada**

No julgamento, o Ilustre Relator posicionou-se, conforme fundamentos bem apostados em seu Voto Vencido, pela manutenção da multa qualificada aos Recorrentes, conforme exposto abaixo:

A recorrente contesta a qualificação da multa de ofício, que foi majorada para 225% com base no art. 44, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996. Alega a recorrente a inexistência de dolo, fraude ou conluio em sua conduta, sustentando que a constituição da SCP não teve o objetivo de sonegar ou fraudar o Fisco, mas sim viabilizar um negócio jurídico lícito. Defende que a opção pela SCP foi uma decisão estratégica e legítima, amparada pela legislação societária e tributária. Argumenta ainda que a SCP tinha um propósito negocial lícito, a prestação de serviços na área de gestão hospitalar e de saúde, e que atuou de forma regular, emitindo notas fiscais e recolhendo tributos. Refuta a alegação de conluio com a Benner Sistemas S/A, afirmando que a relação entre as empresas era comercial e que a constituição da SCP se deu em conformidade com a legislação. Alega também que não foi intimada para prestar esclarecimentos sobre a SCP, o que configuraria cerceamento de defesa, e que o Fisco errou na aplicação da multa isolada, calculando-a sobre a "receita bruta omitida" e não sobre o imposto devido.

A Relatora *a quo*, em seu voto, manteve a multa qualificada em 150%, com base na legislação então vigente (art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007), por entender que a constituição da SCP simulada configurou sonegação, fraude e conluio. A relatora destacou a atuação da BRC como se sócia ostensiva fosse, o que desvirtua a finalidade da SCP e a caracteriza como simulação. De fato, a intenção de reduzir o pagamento de tributos, configurada na simulação, caracteriza dolo, fraude e conluio, justificando a aplicação da multa qualificada.

Considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada para 100% (art. 44, VI, §1º, da Lei nº 9.430/1996), e em consonância com o princípio da retroatividade benigna, entendo que a multa qualificada deve ser aplicada no percentual de 100% sobre o valor do tributo.

A alegação da recorrente de que a SCP tinha um propósito negocial lícito não se sustenta. A intenção inicial, ainda que lícita, foi desvirtuada pela execução do contrato, que configurou simulação para fins de elisão fiscal. A atuação da BRC como se sócia ostensiva fosse, assumindo a execução dos serviços e acumulando prejuízo fiscal, demonstra o intuito de fraudar o Fisco.



A alegação de ausência de conluio também não merece prosperar. A constituição da SCP simulada, com a participação da BRC e da Benner Sistemas S/A, demonstra o ajuste doloso entre as empresas para a prática de sonegação. A relação comercial entre as empresas não afasta a caracterização do conluio para fins fiscais.

A falta de intimação específica para apresentação de esclarecimentos sobre a SCP, alegada pela recorrente, não configura cerceamento de defesa. A recorrente teve ciência do procedimento fiscal e a oportunidade de apresentar sua defesa por meio da impugnação.

O erro na aplicação da multa isolada, apontado pela recorrente, não tem o condão de invalidar a qualificação da multa de ofício. A multa qualificada se refere à simulação da SCP, enquanto a multa isolada se refere ao não recolhimento das estimativas mensais. Trata-se de infrações distintas, que podem ser autuadas separadamente.

Diante do exposto, **nego provimento ao recurso voluntário** quanto à multa qualificada, que deve ser aplicada no percentual de 100% sobre o valor do tributo, em conformidade com a legislação vigente.

Contudo, este Tribunal Administrativo, após discussão do colegiado, seguiu entendimento distinto, **para afastar a aplicação da multa qualificada**, pelos seguintes fundamentos, que abaixo reproduzo.

Conforme tenho defendido, a qualificação da multa demanda a demonstração de dolo específico. Em outras palavras, para a caracterização das condutas tipificadoras da Lei, é preciso que se demonstre a existência de dolo, o que deve ser evidenciado através de elementos fáticos trazidos pela fiscalização e que demonstrem cabalmente a aplicação do art. 44, parágrafo 1º da Lei 9430/1996.

Por exemplo, em situações em que se verifica a omissão de receitas, essas, por si só, não ensejam a qualificadora da multa de ofício, já que não basta a simples omissão de receitas para gerar a incidência da qualificadora, deve-se demonstrar cabalmente que o contribuinte realmente fez **esforço adicional** para a ocultação da omissão de receitas, para que se verifique a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9430/96, devendo haver condutas adicionais aos elementos do núcleo base da conduta típica da infração administrativa, pois demonstram um dolo específico do contribuinte em evadir ilicitamente suas receitas apuradas da tributação.

A respeito de situação semelhante já se pronunciou esta Turma, em acórdão n. 1201-003.559, no processo administrativo n 10469.720886/2010-48, em sessão realizada no dia 22 de janeiro de 2020, por sua vez da relatoria de Alexandre Evaristo Pinto:

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis. Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Nessa linha, entendo que o Termo de Verificação Fiscal não demonstra de forma cabal as condutas que teriam sido praticadas pelo contribuinte e que levariam à imputação de fraude, e que acarretariam à qualificação da multa de ofício. Logo, não é possível vislumbrar com clareza o “esforço adicional” praticado pelo contribuinte, através da demonstração entre o nexo de causalidade da conduta dolosa e a situação.

Situação similar ocorre em relação à indicação de que o contribuinte e responsáveis teriam praticado simulação, fraude ou conluio apto, em tese a ensejar a aplicação da multa qualificada nos termos do art. 44 da Lei 9430/1996.

Sobre esse tema, aliás, esta Turma já se manifestou, através do Acórdão de n. 1101-001.362, da Relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2009 NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA. Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009 GLOSA DE DESPESA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA. EFETIVIDADE. COMPROVAÇÃO. A escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas. Trata-se de consectário lógico no sentido de que a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa). Assim, é devida a glosa, quando a empresa não comprova a efetiva realização da consultoria pela contratada, seja pela apresentação de registros mensais com detalhamento do volume dos produtos fabricados e de pagamentos realizados, conforme cláusulas do contrato celebrado entre as partes e acompanhados da escrituração contábil, seja pela apresentação de documentos hábeis comprobatórios. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2009 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III DO CTN. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – (art. 135, III, CTN) não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco, o que ocorreu no caso em análise. A articulação de contrato simulado pelos sócios administradores caracteriza infração à lei apta a atrair a responsabilidade solidária. **SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A simulação pode ser vista sob dois prismas: i) simulação qualificada, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, escondendo-os ou inventando-os parcialmente. Trata-se de artifício com o objetivo de mostrar o irreal como verdadeiro com vistas a encobrir a existência do fato gerador de determinado tributo; Sujeita à multa qualificada.; e ii) simulação simples, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco,**

**publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal. A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio. No caso, é devida a multa de ofício qualificada no percentual de 100% em razão de restar evidenciada a ocorrência de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, de modo a reduzir o montante do imposto devido.**

No caso concreto, contudo, a conduta fraudulenta, para além de se demonstrar o dolo, **deve ser demonstrada pela fiscalização** o que, no entender majoritário desta Turma, **não restou comprovada.**

Isso porque o Termo de Verificação Fiscal foi consideravelmente lacônico e muito sucinto na descrição e delimitação das condutas aptas a ensejarem a qualificadora da multa de ofício, que se resume a apresentar o seguinte parágrafo abaixo (além da capitulação legal ao art. 44 da Lei 9430), sem o devido arranjo probatório documental apto a sustentar sua premissa:

A fraude que se atribui ao sujeito passivo foi praticada mediante conluio com a sociedade empresária BENNER SISTEMAS. Mediante a constituição de sociedade em conta de participação – SCP, o sujeito passivo buscou dissimular a ocorrência do fato gerador, de forma a transparecer que receitas de sua atividade fossem de SCP com o intuito de reduzir tributos através da apuração pela sistemática do lucro presumido, vez que apura seu próprio lucro na sistemática do lucro real, furtando-se assim ao pagamento da totalidade dos tributos devidos. Não há que duvidar de que a referida conduta de criar empresa SCP foi dolosa, com a intenção de iludir o pagamento dos tributos devidos, visto ter sido previamente preparada mediante a celebração de contrato de sociedade em conta de participação, seguida pela apuração de resultados pelo lucro presumido e a escrituração das receitas como se distribuição de lucros fossem, tanto pelo sujeito passivo quanto pela empresa a ele mancomunada, não obstante as nulidades apuradas no curso do procedimento fiscal demonstrarem de forma inequívoca o falso perpetrado entre as partes. A conduta da fiscalizada, deixando de responder às intimações no prazo reiteradamente, inclusive sem apresentar até hoje a resposta ao último Termo de Intimação, ensejaram a aplicação do agravamento da multa na infração omissão de receitas conforme preconiza o § 2º do inciso I do artigo 44 da lei 9430/96.

Assim, em meu entender, no mesmo sentido da posição majoritária prevalecente neste julgamento, é de que faltou à fiscalização se desincumbir de seu ônus probatório para demonstrar cabalmente as condutas adicionais, o dolo e suas respectivas responsabilizações aptas a ensejar a qualificação da multa de ofício.

Nessa linha também, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos simulados do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Logo, seja por qualquer óptica que se observe o caso concreto, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, mantendo-se a alíquota de 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9430.

### **Repercussões da redução da multa no reconhecimento da decadência**

Ainda, a redução da multa de ofício ao patamar de 75% e o afastamento das hipóteses previstas no art. 44, parágrafo 1º da Lei 9430/1996 **também apresentam repercussões no cálculo da decadência.**

Como se sabe, a decadência para estes tributos é regida pelo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN):

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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.

Porém, verificando-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, seria aplicável o art. 173, I, do CTN, que assim dispõe:

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; (...)

Este entendimento também é exposto na Súmula CARF nº 72, que dispõe:

"Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN."

Assim, o art. 173, I, do CTN estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e é aplicável em casos de dolo, fraude ou simulação, ao passo que o art. 150, § 4º, do CTN, invocado pela recorrente, aplica-se aos casos de lançamento por homologação em situações regulares.

Como não ficou demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, **a contagem do prazo segue o art. 150, § 4º do CTN, afastando-se o art. 173, I, do mesmo diploma legal.**

Assim, considerando ser o fato gerador do IRPJ e da CSLL anual, ao passo que para PIS/COFINS o fato gerador é mensal, e considerando-se que os respectivos lançamentos ocorreram no ano de 2019 (11/03/2019) e referentes ao período de 01/01/2013 a 31/12/2016; e aplicando-se o citado diploma legal, **reconhece-se a decadência do direito do fisco de lançar tributos para os seguintes períodos:**

a) para o IRPJ e a CSLL, deve ser **reconhecida a decadência em relação ao ano-calendário de 2013;**

b) para o PIS/COFINS, deve ser reconhecida a decadência **até o mês de fevereiro de 2014.**

---

### **Conclusão**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, com reflexo na decadência, nos termos do voto vencido.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**