



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10384.722334/2019-42</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2201-012.949 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 7 de agosto de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | KELLY CRISTINA ATHAYDE                               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.**

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SIMULAÇÃO.**

Constatada a simulação de distribuição de lucros pagos pela sociedade em conta de participação, os rendimentos obtidos pelo sócio participante em virtude da prestação de serviços contratados pelo sócio ostensivo devem ser tributados na pessoa física do sócio participante.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

**RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.**

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.**

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Esio Kennedy Souza Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso, desde a constituição do crédito tributário, por meio da lavratura do Auto de Infração (fls. 4/13) até a Impugnação (fls. 379/411), mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 759/763):

**Da autuação**

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração de fls. 4 a 12, resultante de revisão da Declaração de Ajuste Anual correspondente aos anos-calendário de 2014, 2015, 2016 e 2017, lavrado em 17/07/2019, para exigir valores a título de imposto de renda (R\$ 784.911,63), juros de mora (R\$ 104.939,18), e multa de mora (R\$ 1.177.367,44), totalizando R\$ 2.067.217,25, na data de sua lavratura, em face da classificação indevida de rendimentos recebidos pela Contribuinte como isentos em suas Declarações de Ajuste Anual – DAAs.

2. Extraí-se do Relatório Fiscal de folhas 14 a 35, que compõe o referido Auto de Infração, as seguintes informações:

a) o objeto da ação fiscal guarda relação com os fatos narrados na “Operação Fake Money”, deflagrada em 28/09/2018 pela Secretaria da Receita Federal, em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, visando desarticular organização especializada em cessão de supostos créditos com o objetivo de simular “quitação” ou “compensação” de tributos federais. A fraude envolveu cerca de três mil contribuintes, tendo sido presos empresários, advogados, economistas, consultores e contabilistas que atuavam como intermediários e operadores;

**b) a Contribuinte Kelly Cristina Athayde, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, “atuou como intermediário pessoa física, na oferta de créditos públicos inidôneos às pessoas jurídicas compradoras, contribuintes da Receita Federal do Brasil, mediante a prestação de serviços desenvolvidos e acompanhados pelas pessoas jurídicas vendedoras, objetivando a quitação de forma fraudulenta de tributos federais”.** Para tanto foram celebrados Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP) entre as pessoas jurídicas vendedoras, APPEX Consultoria Tributária e ALPHABUSINESS Participações e Representações - SPE LTDA., denominadas de “SÓCIO OSTENSIVO” e a Contribuinte sob ação fiscal, qualificada como “SÓCIO PARTICIPANTE”;

c) “o percentual da remuneração do sócio participante, previsto nos Instrumentos Particulares da SCP, pago pelo sócio ostensivo, oriundo das transações envolvendo títulos públicos inidôneos, era informado na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF da empresa vendedora, como ‘RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS – Lucros e dividendos recebidos pelo titular”;

d) “os fatos narrados denotam a montagem de uma fraude contra o fisco”. As empresas vendedoras dos créditos públicos inidôneos recrutavam pessoas físicas/jurídicas para atuarem como intermediários na venda desses créditos, formalizavam contratos de constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP), sendo que “O montante estipulado para o capital social era irrisório, simbólico, geralmente, no valor de R\$ 1.000,00 (hum mil reais). O objetivo principal desse arranjo fraudulento era tornar livre da tributação os rendimentos auferidos, advindos das transações fraudulentas”, tanto que a Contribuinte declarou indevidamente os rendimentos recebidos nas DIRPF dos anos calendário 2014 a 2017 “como isentos de tributação, quando na verdade se trata de rendimentos decorrentes de prestação de serviços”;

e) segundo a autoridade fiscal, a Contribuinte atuava no sentido de angariar clientes para as empresas citadas, contrariando a essência da legalidade da sociedade em conta de participação prevista no Código Civil, art. 991 e §1º. Por tais razões, a Fiscalização desconsiderou os Contratos de Constituição de Sociedade em Conta de Participação, firmados entre a Contribuinte e as empresas APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS e descaracterizou os rendimentos auferidos (declarados como rendimentos isentos), qualificando-os como rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho não assalariado, nos termos da legislação vigente à ocorrência dos fatos geradores;

f) a conduta irregular da Contribuinte “é inconcebível sem a intenção direcionada do agente, e implica, necessariamente, a supressão ou a redução do tributo devido”.

Tendo ficado “manifesta a intenção da contribuinte em se eximir do IRPF devido, utilizando do artifício de deixar transparecer ser o rendimento isento e não tributável, com a finalidade de eximir-se do pagamento da exação tributária, aplicou-se a multa de ofício no percentual de 150%”, nos termos do art. 44 e § 1º da Lei nº 9.430. de 1996, c/c os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; g) as infrações cometidas pela Contribuinte “com a intenção de omitir informação, fazendo declaração falsa para eximir-se do pagamento dos tributos, bem como a falta de recolhimento aos cofres públicos”, configura, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária, definido nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, motivando a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### **Da ciência à interessada e da impugnação apresentada**

3. A Contribuinte foi cientificada do Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal e do Auto de Infração em 29/07/2019, por via postal (fls. 373 e 374), tendo apresentado a impugnação de fls. 379 a 411, em 19/08/2019, sob os seguintes argumentos:

a) após descrever os fatos constantes do Relatório Fiscal, defende o afastamento da desconstituição dos “Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação” pela Fiscalização e, conseqüentemente, o direito à manutenção dos contratos da SCP celebrados entre a Impugnante e as

empresas sócias ostensivas, bem como o direito à manutenção dos autolançamentos nas DIRPFs como “RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS – LUCROS E DIVIDENDOS RECEBIDOS” e o afastamento da imputação fiscal da incidência de IRPF;

b) transcreve os arts. 991 a 996 do Código Civil Brasileiro, sustentando que “os sócios participantes de Sociedades em Conta de Participação (SCP) podem atuar no negócio e mesmo assim receber dividendos isentos”, isto após as sócias ostensivas levarem à tributação as receitas auferidas pelas referidas “SCPs” e promoverem o reconhecimento dos tributos antes da divisão de lucros entre os sócios ostensivos e os sócios participantes, esclarecendo que a participação da Impugnante “foi a indicação/intermediação dos clientes para aquisição de ativos financeiros – pelas quais promoveu os contratos de ‘SCPs’ para receber seus lucros pela indicação/intermediação das supracitadas vendas dos ativos financeiros pertencentes as empresas sócias ostensivas”;

c) por outro lado, afirma que “o parágrafo único do art. 993 do Código Civil não impede a atuação dos sócios participantes na ‘SCPs’, nem autoriza a sua desconstituição, portanto o sócio participante que tomar parte nas relações com ‘terceiro’ passa a responder solidariamente pelas obrigações nas quais intervier, deixando de gozar do anonimato que normalmente o beneficiaria”, conforme recentes decisões do Conselho de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema;

d) afirma que em momento algum a imputação fiscal comprovou que as sócias ostensivas deixaram de cumprir seu papel na referida sociedade, como, por exemplo, o de declarar as receitas auferidas pelas referidas SCPs, recolhimento de tributos, etc. O que se vê é uma interpretação equivocada da fiscalização quanto ao disposto no art. 993, parágrafo único, do Código Civil, pois não existe um impedimento da participação do sócio perante terceiros – “o que existe é uma proibição cuja sanção já está aplicada no próprio dispositivo, qual seja a de que este sócio, que antes não detinha responsabilidade com terceiros, passe a ter responsabilidade solidária com o sócio ostensivo nas obrigações da sociedade, no caso em particular pela indicação/intermediação dos ativos”. Portanto, “a participação do sócio perante terceiros, civilmente não é impedida e não pode, ser alegada como fato impeditivo ou desconstitutivo dos contratos de SCP firmados entre a Impugnante e as Sócias Ostensivas”;

e) alega que a SCP “independe de qualquer formalidade, podendo ser instituída inclusive de forma verbal, sendo possível ser comprovada por todos os meios de direito, desde que não afronte a intimidade e privacidade do outro sócio”. Ademais, “foi a própria administração tributária que regulou de forma expressa a tributação desse tipo de sociedade”, de modo que “as conclusões a que chegou à autoridade fiscal são absolutamente irrazoáveis”;

f) para efeitos tributários, a SCP é equiparada à pessoa jurídica, sendo de responsabilidade do sócio ostensivo o pagamento e recolhimento dos tributos e a escrituração contábil, que, no caso em questão, “foram devidamente lançados

nos Livros Contábeis e Fiscais das Empresas Sócias Ostensivas”, pela opção do lucro Presumido, conforme IN SRF 31, de 2001. As regras de tributação e distribuição das SCPs são disciplinadas pela Instrução Normativa SRF nº 179, de 1987, cabendo lembrar que “os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, inclusive os lucros auferidos pelos sócios provenientes de sua participação na SCP, não estão sujeitos à incidência do IRRF nem integram a base de cálculo do imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, conforme estabelecem os arts. 654, 662 e 666 do RIR/1999”;

g) “os fundamentos utilizados para descaracterizar as ‘SCPs’ é de manifesta ilegalidade, isto porque confronta com os artigos 109 e 110 do CTN” e arts. 981, 991 a 996, 997, V, e 1007 do Código Civil. Desconsiderar a forma de constituição da SCP é afastar, em última análise, as leis, normas e princípios que a regem”. Para tanto, “seria necessário declarar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais, uma vez que o Supremo Tribunal Federal não mais aceita apenas o afastamento da aplicação da lei impositiva, nos termos enunciados na Súmula Vinculante n.º 10”. Ademais, “a Impugnante já teve seus rendimentos tributados antes da divisão de lucros – pagos pelas ‘SCPs’ – ou seja, já foram tributados na fonte pelas Sócios Ostensivas, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas”, de modo que a Impugnante já sofreu a retenção, antes da distribuição de seus lucros, da incidência de COFINS, CSLL, IRPJ. E, caso mantida a desconsideração da SCP, devem ser levados em consideração os pagamentos dos tributos já retidos pelas sócias ostensivas;

h) afirma que a Operação Fake Money não tem nenhuma relação com a Impugnante e que os contratos de SCPs não foram anulados por ela, uma vez que se trata de relação civil e fiscal entre a Impugnante e as citadas sócias ostensivas, e que “Os ativos financeiros são lícitos, e as empresas Cessionárias – ora adquirentes dos direitos creditórios em que a Impugnante tenha indicado/intermediado as vendas – detém o direito de petição consagrado na Constituição Federal (artigo 5º, inciso XXXIV) de pedir a compensação administrativa”. Segundo a Impugnante, os documentos que apresenta são específicos sobre os títulos da Dívida Pública Externa, regulamentados pelo Decreto-lei nº 6.019, de 1943, “dando conta da imprescritibilidade dos títulos (ativos financeiros) e também de previsões de pagamento muito recentes e aprovados e inseridos no Orçamento da União para que os pagamentos sejam realizados em território nacional” (cita decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.468 – DF – Pleno – 30/06/2016). Assim, “como não são títulos internos não se aplicam os Decreto-Lei n.º 263, de 28 de fevereiro de 1967 e do Decreto-Lei n.º 396, de 30 de dezembro de 1968 (dívida interna)”, conforme entendimento do TRF1ª e TRF2ª, na época dos fatos;

i) defende o afastamento da multa de ofício aplicada (150%) e da Representação Fiscal para Fins Penais, pois entende que a imputação fiscal “não é suficiente para

demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário”. Afirma que “em momento algum a Impugnante descumpriu quaisquer dos dispositivos legais e infralegais em vigor, agindo estritamente dentro dos limites legais entre particulares”;

j) entende que não se encontra presente nenhuma das circunstâncias previstas na legislação (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964) que possa configurar o “intuito de fraude”, pois “nenhuma das condutas dolosas exigidas para a configuração da infração foi comprovada no trabalho de auditoria”. Conforme tem decidido o CARF, para a qualificação da multa se exige a comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa, pois “ao definir fraude o legislador exige que a conduta fraudulenta tenha a pretensão de suprimir ou reduzir ‘imposto devido’ em função da ocorrência do fato gerador”. No presente caso, as sócias ostensivas promoveram a escrituração nos livros contábeis e fiscais, na forma da lei; k) “a existência de opção de tributação entre particulares não caracteriza a fraude, dolo ou simulação fiscal”. A Impugnante faz menção à Súmula 14 do 1º CC, ressaltando, ainda, que o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, “deve ter sua interpretação literal/restritiva”. Assim, deve ser afastada a multa de 150% ou, pelo menos, reduzida para 75%, e também a Representação Fiscal para Fins Penais;

l) está clara a legalidade da constituição da SCP, pactuada entre a Impugnante e as empresas citadas na imputação fiscal (sócias ostensivas), uma vez que foram preenchidos todos os requisitos necessários previstos em lei, sendo válida, formal e tendo estruturalmente todas as suas disposições contratuais relativas à sócia ostensiva e à sócia participante, motivo pelo qual não há fundamentos para sua descaracterização. Portanto, “o presente auto de infração está eivado de nulidade, devendo ser, imediatamente, CANCELADO em SUA INTEGRALIDADE”;

m) ao final, caso mantida a desconsideração das SCPs, requer o afastamento da multa de ofício de 150%, reduzindo-a para 75%, bem como sejam aproveitadas, amortizadas e abatidas todas as retenções tributárias e pagamentos de tributos realizados pelas sócias ostensivas frente à Impugnante. Requer, ainda, “o afastamento de crime tributário no caso em particular”. Protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, com base nos princípios da verdade material, da proporcionalidade e razoabilidade.

### **Da Decisão de Primeira Instância**

A 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR – DRJ/CTA, em sessão realizada na data de 30/01/2020, por meio do acórdão nº 06-68.678 (fls. 758/780), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 758/759):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018

## DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

## NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

E O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

## DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

## OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SIMULAÇÃO.

Constatada a simulação de distribuição de lucros pagos pela sociedade em conta de participação, os rendimentos obtidos pelo sócio participante em virtude da prestação de serviços contratados pelo sócio ostensivo devem ser tributados na pessoa física do sócio participante.

## MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional (simulação) de causar dano à Fazenda Pública, correta a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

## PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA A PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

Intimada do resultado do julgamento em primeira instância na data de 11/03/2020, por via postal (fls. 784/785), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 788/822) na data de 24/03/2020 (fls. 852/854), no qual reiterou os mesmos argumentos apresentados na impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I – Do afastamento da desconstituição dos SCPs por consequência o direito a manutenção dos contratos de sociedade em conta de participação entre a Recorrente e as empresas Sócias ostensivas;

II – Da tributação da sociedade em conta de participação e da tributação dos valores recebidos pela Recorrente a título de divisão de lucros;

III – Do afastamento das alegações da fiscalização da ilegalidade dos créditos financeiros objetos da indicação/intermediação de vendas por parte da Recorrente – ativos financeiros objetos das cessões de créditos entre as empresas sócias ostensivas e as cessionárias adquirentes;

IV – Do afastamento da multa de ofício de 150% aplicada e da Representação Fiscal para Fins Penais;

V – Do afastamento da alegação de fraude e conduta dolosa para configurar a multa de ofício de 150% e, conseqüentemente, o crime contra a ordem tributária.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – a Recorrente foi intimada da decisão em 11/03/2020 (fls. 784/785) e apresentou RV em 24/03/2020 (fls. 852/854) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

#### **Preliminar – Nulidade do Auto de Infração**

A Recorrente repisando os mesmos argumentos genéricos apresentados na Impugnação suscita, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração.

Em que pese as razões expostas pela Recorrente, não comportam acolhimento.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, decorrente da reclassificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis em sua DAA, encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à legislação vigente.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A Recorrente foi cientificada do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A mera discordância da recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo da recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

**Da Sociedade em Conta de Participação**

**Reclassificação dos Rendimentos**

Tendo em vista que a recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 766/776):

Da Sociedade em Conta de Participação (SCP)

9. Segundo a autoridade fiscal, nas Declarações de Ajuste Anual (DAAs) dos anos-calendário 2014 a 2017, a Impugnante classificou indevidamente os rendimentos tributáveis do trabalho não-assalariado e assemelhados, considerando-os como rendimentos isentos e não tributáveis.

9.1. Para um melhor entendimento, extraem-se alguns trechos do Relatório Fiscal:

*[...] a fiscalização concluiu por desconstituir os 'Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação'(elementos determinantes utilizados para fins de enquadramentos dos rendimentos como não tributáveis tanto pelas fontes pagadoras dos rendimentos, como pelo sujeito passivo nas DIRPF) firmados entre a contribuinte sob ação fiscal e as empresas ALPHA, APPEX e ALPHABUSINESS, fontes pagadoras dos rendimentos declarados; descaracterizando, dessa forma, os rendimentos declarados como isentos e não tributáveis, e a consequente qualificação dos mesmos como rendimentos tributáveis do trabalho não-assalariado e assemelhados, nos termos do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/1999, legislação vigente à ocorrência dos fatos geradores objeto de apuração:*

*[...]*

*A desconstituição dos 'Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação' pela fiscalização, firmados entre a fiscalizada e as empresas vendedoras de títulos inidôneos, para fins de enquadramento dos rendimentos pagos aos intermediários como isentos e não tributáveis na DIRF, teve também, como sustentação legal a Solução de Consulta nº 142 – Cosit, de 19 de setembro de 2018, [...]*

*[...]*

*Estabelecida a natureza dos rendimentos como sendo tributáveis e não como declarado foi pelo fiscalizado, como rendimentos isentos e não tributáveis, temos que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento do imposto de renda.*

*Diante dos fatos narrados, não resta dúvida de que a fiscalizada sabia que os valores recebidos não poderiam ser pagos na forma de distribuição de*

*Lucros e Dividendos, pois a mesma não fazia parte do quadro societário das empresas fontes pagadoras.*

*[...]*

*Na presente situação, a conduta irregular do contribuinte descrita neste relatório fiscal é inconcebível sem a intenção direcionada do agente, e implica, necessariamente, a supressão ou a redução do tributo devido. [...]*

*[...]*

*As infrações cometidas pelo fiscalizado com a intenção de omitir informação, fazendo declaração falsa para eximir-se do pagamento dos tributos, bem como a falta de recolhimento aos cofres públicos, no prazo legal, de valores do IRPF, descritas ao longo deste relatório, que tiveram as multas majoradas (150%), em tese enquadram-se nos artigos e em outros dispositivos do Código Penal, entre os quais estelionato. Bem por isso serão objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.*

*[...]*

9.2. Conforme demonstram os Contratos de Constituição de Sociedade em Conta de Participação carreados aos autos, a atividade do Impugnante era, efetivamente, “a prestação de serviços com recebimento de comissões para as empresas APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS (sócios ostensivos)”, atuando no sentido de angariar clientes para as empresas citadas, contrariando a própria essência da sociedade em conta de participação (art. 991, § 1º, do CC).

9.3. Segundo a Impugnante, a imputação fiscal equivocou-se na interpretação sistemática da legislação quanto ao sócio participante (Impugnante), pois “os sócios participantes de Sociedades em Conta de Participação (SCP) podem atuar no negócio e mesmo assim receber dividendos isentos, tudo isto após as Sócias Ostensivas levarem a tributação as receitas auferidas pelas referidas ‘SCPs’ e promoverem o reconhecimento dos tributos antes da divisão de lucros entre os sócios ostensivos e os sócios participantes”. E, “conforme se afere das razões da autuação, a principal motivação da fiscalização foi a desconsideração das Sociedades em Conta Participação firmadas entre a Impugnante e suas sócias ostensivas”, adotando o Fisco, como maior razão para a referida desconsideração, a tese de que as comissões não podem ser tributadas na forma da SCP.

**9.4. A Impugnante confirma que sua participação “foi a indicação/intermediação dos clientes para aquisição de ativos financeiros – pelas quais promoveu os contratos de ‘SCPs’ para receber seus lucros pela indicação/intermediação das supracitadas vendas dos ativos financeiros pertencentes as empresas sócias ostensivas”. Ressalta, contudo, que “as sócias ostensivas sempre geriram os negócios e se apresentavam perante os terceiros como detentores dos ativos financeiros, sendo que a Impugnante sócia participante somente entrou na sociedade como indicadora/intermediadora e recebeu lucros para tal mister”.**

9.5. Embora a Impugnante discorra exaustivamente sobre a idoneidade e licitude dos ativos financeiros cuja aquisição intermediava, ressaltando que as empresas cessionárias, adquirentes dos direitos creditórios, detêm o direito de petição consagrado na Constituição Federal de pedir compensação administrativa, insta salientar que tal assunto não é objeto da autuação fiscal. **Dessa forma, apenas cabe esclarecer que a relação que está em questão neste processo é a existente entre a Impugnante (sócio participante) e as empresas APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS (sócios ostensivos), de modo que não está em discussão a validade dos créditos financeiros decorrentes de “títulos da Dívida Pública Externa”, nem, tampouco, a possibilidade de realização de resgate/pagamento na forma de compensação administrativa.**

9.6. Necessário esclarecer, sim, que o procedimento adotado pelo Fisco não está desconsiderando a natureza jurídica da Sociedade em Conta de Participação. O objetivo da ação fiscal foi buscar a verdade material de forma a determinar os atos realmente ocorridos e não apenas aqueles aparentes, buscando, efetivamente, demonstrar a realidade fática encontrada, ou seja, a intenção da autoridade fiscal foi a busca da efetiva natureza dos valores pagos à Contribuinte.

9.7. A discussão gira, pois, em torno da prevalência da substância sobre a forma. Em atenção a este princípio, deve a autoridade fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto). A Fiscalização, portanto, tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar o lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve sempre buscar a verdade material.

9.8. Definidos os contornos da controvérsia, cabe salientar a sociedade em conta de participação está regulada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil. Cabe observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

*SUBTÍTULO I - Da Sociedade Não Personificada*

*Capítulo II - Da Sociedade em Conta de Participação*

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

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

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

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

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

*(Sem grifos no original)*

9.9. Emerge dos dispositivos transcritos que a SCP é uma organização que não está sujeita a registro e que não possui personalidade jurídica. O sócio ostensivo e o sócio participante podem ser assim definidos:

- Sócio ostensivo: aquele que exerce a atividade que constitui o objeto social, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Todas as obrigações perante terceiros, sejam fornecedores, clientes, empregados e outros, são assumidas apenas pelo sócio ostensivo, a quem compete responder por elas, praticando todas as operações em nome da SCP, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados; e

- Sócio participante: todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo. O sócio participante não tem participação na gestão dos negócios e se obriga somente perante o sócio ostensivo, sendo vedada sua interferência nas relações com terceiros (atribuição privativa do sócio ostensivo). Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo para a exploração da atividade, o qual os aplicará em favor do objeto da conta. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

9.10. Essa distinção, que resulta redução aos riscos do patrimônio do sócio participante, constitui fator facilitador para a implementação de investimentos em áreas sensíveis. De plano, é possível inferir que a sociedade em conta de participação, por suas características, constitui muito mais uma “parceria em investimento” do que propriamente uma sociedade. Assim, observa-se margem de conforto e segurança ao participante, que tem como obrigação apenas a contribuição para a formação do fundo comum, e a participação nos resultados do empreendimento na forma estabelecida no contrato de constituição da SCP. O participante entrega recursos ao sócio ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação. Após ter praticado a atividade objeto da SCP, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes sobre a atividade, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.

9.11. Fica evidente que a SCP é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades e que faz sentido, ou é economicamente conveniente, se

apenas o sócio ostensivo aparecer e obrigar-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores (sócios participantes), confiando em habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo, entregam-lhe recursos para que ele, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo expectativas daqueles.

9.12. Entretanto, a utilização de SCP para fins não societários pode constituir uma dissimulação de outro tipo associativo.

9.13. Apesar da ausência de personalidade jurídica, a legislação fiscal equipara a conta de participação às demais pessoas jurídicas, a teor do artigo 160 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22/11/2018).

9.14. Sobre esta equiparação, o Ato Declaratório Interpretativo nº. 14, de 2004, dispõe em seu artigo único, § 1º, que: "As SCP são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto de Renda, e, como tais, são contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)." 9.15. O art. 149 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), já determinava a observação das normas insertas em seu art. 254, II, para a apuração dos resultados da SCP. Vejamos:

*Artigo 254. A escrituração das operações de Sociedade em Conta de Participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:*

*I – quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à Sociedade em Conta de Participação;*

*II – os resultados e o lucro real correspondentes à Sociedade em Conta de Participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;*

*III – nos documentos relacionados com a atividade da Sociedade em Conta de Participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.*

9.16. O atual art. 269, do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 2018) define que:

*Art. 269. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação deverá ser efetuada em livros próprios.*

9.17. Periodicamente, ou ao final do exercício, o lucro auferido pela SCP deverá ser distribuído aos seus sócios, observada a proporção ajustada. Vale ressaltar que as receitas e os lucros auferidos pela conta de participação não se confundem com as do sócio ostensivo, ainda que seja esse o único a aparecer perante terceiros.

9.18. Diante da legislação apresentada, resta claro que os sócios de uma sociedade simples podem contribuir para a formação do capital social com serviços. Quanto a isso, não há dúvidas. Também resta cristalino que os dispositivos que normatizam as sociedades simples podem ser aplicados às sociedades em conta de participação, "subsidiariamente e no que com ela for compatível".

9.19. Nesse sentido, aplica-se à sociedade em conta de participação, por exemplo, o sistema de deliberação por maioria e suas exceções; a participação nos lucros; as responsabilidades do sócio ostensivo por atos de gestão; o direito de retirada; dentre outros, todos previstos para as sociedades simples.

9.20. No entanto, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços mostra-se contrária à natureza jurídica da conta de participação, não podendo ser admitida sob pena de desvirtuamento da associação e indicação de dissimulação.

**9.21. No caso presente, foram carreados aos autos os recibos de folhas 257 a 331, emitidos pelas empresas APPEX e ALPHA ONE, nos quais consta a informação de que os pagamentos foram efetuados a título de comissão, fato que desnuda a natureza tributável desses rendimentos e também demonstra que a Impugnante teve participação direta e efetiva na prestação de serviços realizada pela SCP. Também nos Comproverantes de Rendimentos Pagos e de Imposto de Renda Retido na Fonte, emitidos pelas fontes pagadoras APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS, fls. 62 a 70, no campo relativo à "Natureza do Rendimento" (campo 2) constou que se tratam de "Rendimentos do trabalho assalariado".**

**9.22. Conforme contratos celebrados, as SPCs constituídas entre as empresas APPEX, ALPHA ONE, ALPHABUSINESS (sócias ostensivas) e a Impugnante (sócia participante), têm como objeto social "a prestação e acompanhamento de serviços de assessoria, consultoria e captação, desenvolvimento de negociações e de contratos e implementação de processos jurídicos próprios, acompanhados pelo SÓCIO OSTENSIVO junto aos clientes que por esta sociedade incorporam a carteira de clientes do SÓCIO OSTENSIVO", a exemplo do Instrumento de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação celebrado entre a empresa ALPHABUSINESS e Kelly Cristina Athayde (cláusula segunda, fl. 42).**

**9.23. Também o Acordo de Parceria APPEX – Kelly Cristina Athayde, em sua cláusula 2, prevê que "o comissionamento será pago por meio de Sociedade em Conta de Participação, doravante denominada 'SPC', que deverá ser constituída concomitantemente a cada contrato firmado com terceiros, inclusive nos contratos apresentados por seus parceiros" (fl. 39).**

**9.24. Como se vê, os documentos examinados convergem para demonstrar que os rendimentos foram declarados indevidamente como isentos pela Impugnante, pois se tratam, na realidade, de rendimentos recebidos pela**

**prestação de serviços a pessoas jurídicas. Fica claro, portanto, que o sócio participante não atuava apenas como sócio investidor, mas diretamente na atividade fim da empresa, angariando clientes para as empresas citadas, prestando, assim, serviços para o sócio ostensivo.**

9.25. Por pertinente, cabe esclarecer que a inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCPs desde que não sejam contrárias à própria natureza do instituto conta de participação. E, sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, no qual os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que esse, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do artigo 997, inciso V, do Código Civil, à SCP é o mesmo que desfigurá-la.

9.26. A Impugnante afirma não ser ilegal a participação do sócio participante nos resultados da sociedade, ainda que não tenha contribuído com recursos financeiros, mas apenas com trabalho, e cita julgado do CARF, que expressamente trata de SOCIEDADE SIMPLES. Ora, está claro que o sócio de uma sociedade simples pode contribuir para a formação do capital social com serviços. Quanto a isso, não há dúvida. Também resta claro que os dispositivos que normatizam as sociedades simples podem ser aplicados às SCPs – mas o legislador foi preciso ao complementar, “subsidiariamente e no que com ela for compatível” (art. 996 do CC).

9.27. Em relação ao capital social, os contratos de constituição das SCPs, celebrados entre as partes, dispõem que:

*Cláusula Quarta: O capital social é de R\$ 1.000,00 (Um mil reais), divididos em 50% (cinquenta por cento) para cada sócio e está totalmente integralizado em moeda corrente no país.*

9.28. Nesse contexto, verifica-se que o investimento realizado pela Impugnante, na condição de sócio participante, foi irrelevante, situação essa que não é compatível com esse formato de sociedade civil, pois o sócio participante deveria disponibilizar recursos mais substanciais, possibilitando ao sócio ostensivo, que seria o responsável pela boa aplicação desses recursos, realizar investimentos para o sucesso do empreendimento. Porém, se o objetivo das partes era de que o sócio participante contribuísse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, os contratantes deveriam ter escolhido arranjo societário diverso da conta de participação.

9.29. No tocante à incidência do Imposto de Renda, uma vez demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos dos dispositivos legais referentes às SCPs, em que o sócio participante prestava serviços às sócias ostensivas, os valores pagos por estas a título de lucros e dividendos, em decorrência desses contratos, devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados à pessoa jurídica.

9.30. Diante dos fatos apurados, é imperioso concluir que ao constatar a desfiguração da SCP e a simulação na utilização da associação, cabe a autoridade lançadora realizar a desconsideração dos contratos firmados entre os participantes, por estarem maculados com o vício da simulação, e, a partir dessa desconsideração, apurar o Imposto de Renda efetivamente devido pela Contribuinte, não se verificando nos autos qualquer irregularidade cometida pela autoridade lançadora na apuração do crédito tributário devido.

**Da desconstituição dos “Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação”**

10. A Impugnante alega que a autoridade fiscal teria exorbitado de sua competência legal e cometido arbitrariedades e ilegalidades ao desconsiderar as “Sociedades em Conta de Participação –SCP” das quais ela (a Impugnante) participa.

10.1. Insta destacar que a desconsideração da personalidade jurídica é empregada quando o ato praticado pela pessoa jurídica tem aparência de legalidade, mas o sócio ou o administrador abusa de seu poder, prejudicando terceiros por se desviar dos objetivos da empresa ou misturando seus negócios pessoais com os da pessoa jurídica (confusão patrimonial).

10.2. No lançamento em questão, a autoridade lançadora tão somente desconsiderou os contratos da SCP firmados pela Impugnante por se tratar de acordos realizados de forma simulada, não tendo sido aplicada a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, como quer fazer crer a Contribuinte.

10.3. Conforme se observa nos autos, a autoridade fiscal, utilizando-se das suas prerrogativas legais, preconizadas pelos artigos 121, I, e 149 do CTN, apenas identificou o contribuinte, atribuindo-lhe a responsabilidade pela obrigação principal, uma vez que teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do Imposto de Renda, tendo sido demonstrada a conduta consciente da Impugnante em simular a sua condição de sócio participante em SCP com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.

10.4. Há que se ressaltar, ademais, que a linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de evasão fiscal, é, por vezes, muito tênue. Cabe à autoridade fiscal avaliar, em cada situação analisada, a correspondência entre o fato concreto e a forma pelo qual este se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância, o fato concreto. Não cabe ao Fisco impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas lhe compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

10.5. Acrescente-se, ainda, que convenções firmadas entre particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda

Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Tal medida tem como objetivo impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária.

Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária, conforme preconiza o art. 123, do CTN:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

10.6. Nesse contexto, é oportuno destacar que a desconsideração dos “Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação” também teve o seu embasamento normativo na Solução de Consulta nº 142 da Cosit, de 19/09/2018, a qual prescreve:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 142 – COSIT, de 19/09/2018*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE CONSTITUTIVA DO OBJETO SOCIAL PELO SÓCIO PARTICIPANTE. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS.*

*Para fins tributários, não se caracteriza como Sociedade em Conta de Participação (SCP) o arranjo contratual no qual o sócio participante exerce a atividade constitutiva do objeto social e é remunerado na forma de distribuição de lucros. Desnaturada a SCP pelo exercício da atividade constitutiva do objeto social pelo sócio participante, os valores recebidos por este a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto social devem ser tributados como receita da atividade principal. A consulente não faz jus a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente aos valores recebidos a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto das SCP's.*

*Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 1º; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 1º e 6º; Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 148 e 149; e Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, arts. 981, 991 e 996.*

10.7. Ressalte-se, ainda, que o Relatório Fiscal (fls. 14 a 35), de forma clara e precisa, demonstrou que o planejamento tributário utilizado pela Impugnante foi realizado de forma irregular, caracterizando-se, desse modo, como evasão fiscal. Nesse contexto, é pertinente ressaltar que, além da desconsideração do negócio

jurídico simulado, a autoridade fiscal tem a obrigação legal de constituir o crédito tributário em face da comprovada prática de evasão fiscal pela Impugnante.

10.8. A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas, funda-se no art. 170 da própria Constituição Federal, no qual se tutela a função social da propriedade e, por via de consequência, dos contratos. E, neste ponto, esclarece-se que o aventado princípio da livre iniciativa não é absoluto, pois o direito de propriedade, bem como o direito de liberdade contratual, devem ser exercidos em consonância com os ditames da própria Constituição Federal (construção de uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e função social da propriedade na ordem econômica).

10.9. Os artigos 187, 421 e 2035, parágrafo único, do Código Civil, conferem maior concretude ao respeito à função social da propriedade e dos contratos, nos seguintes termos:

*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

*Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.*

*Art. 2035. [...]*

*Parágrafo único. Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.*

10.10. Ainda na seara do direito privado, vemos que o Código Civil de 2002 busca superar os aspectos meramente formais dos contratos, permitindo o reconhecimento de atos ilícitos calcados no desrespeito ao princípio da boa-fé objetiva (art. 422) e determinando a superação do sentido literal da linguagem pela efetiva intenção das partes contraentes (art. 112).

10.12. Cada uma dessas normas e, principalmente, a leitura conjunta de todas, demonstram o repúdio do direito brasileiro à prática de atos formalmente perfeitos, mas destinados a subverter os valores tutelados por nosso ordenamento jurídico, sendo este um dos pontos fulcrais da autuação, já que a pessoa jurídica foi utilizada, dolosamente, para fraudar a tributação.

10.13. Diante do exposto, não pode passar incólume pelo direito tributário a constatação de que, no âmbito das relações privadas, nosso ordenamento jurídico não tolera o abuso materializado na prática de atos formalmente válidos, mas destinados a ofender a função social, com o consequente prejuízo na construção de uma sociedade brasileira livre, justa e solidária.

10.14. De fato, o direito tributário incide sobre fatos econômicos ocorridos em âmbito privado (neste ponto, diz-se que é um “direito de superposição”). E, o art.

109 do CTN, ao estabelecer que a interpretação das normas tributárias deve se guiar pelos princípios gerais de direito privado, na medida necessária para a qualificação jurídica dos atos praticados pelas pessoas físicas e jurídicas, nada mais fez do que explicitar esta superposição.

10.15. Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária – se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito, não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário (art. 187 do Código Civil). Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

10.16. Desse modo, não procedem as alegações da Impugnante de que a autoridade lançadora teria cometido irregularidades e ilegalidades ao efetuar o lançamento tributário ora sob análise.

**10.17. Assim, em conformidade com tudo o que foi exposto, conclui-se que:**

**i) há vedação à simulação e fraude no ordenamento tributário. Logo, a aplicação da legislação tributária, em tais situações, deve considerar os atos que efetivamente foram praticados de modo a suplantar a ocorrência dos atos dissimulatórios;**

**ii) no caso concreto, houve aplicação pela autoridade lançadora das regras contidas no art. 1182, c/c os arts. 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;**

**iii) a desconsideração dos “Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação” foi realizada com base nos dispositivos citados e nas conclusões emanadas da Solução de Consulta Cosit nº 142, de 2018. Portanto, por estarmos diante de evasão fiscal, não houve a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, e nem ao menos do art. 50 do Código Civil;**

**iv) por fim, compreende-se que os atos ilícitos praticados com abuso de direito na órbita do direito privado já seriam considerados ilícitos na delimitação de seus efeitos tributários, recaiando a tributação no ato que foi objeto da dissimulação (ou seja, o ato efetivamente realizado), vez que o direito tributário é um direito de superposição.**

10.18. Nesse sentido, em face das considerações expostas, reitera-se que os arts. 118, 121, 142, e 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

Logo, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

**Da Multa de Ofício Qualificada**

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido nos lançamentos referentes às receitas. No Relatório Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 30/31):

Estabelecida a natureza dos rendimentos como sendo tributáveis e não como declarado foi pelo fiscalizado, como rendimentos isentos e não tributáveis, temos que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento do imposto de renda.

Diante dos fatos narrados, não resta dúvida de que a fiscalizada sabia que os valores recebidos não poderiam ser pagos na forma de distribuição de Lucros e Dividendos, pois a mesma não fazia parte do quadro societário das empresas fontes pagadoras.

A opção legal adequada ao caso seria perceber os pagamentos como Rendimentos Tributáveis, Rendimentos do Trabalho Não-assalariado e Assemelhados. O sujeito passivo optou por declarar como rendimentos Isentos e Não Tributáveis, não apurando o imposto a pagar.

**Pelos fatos descritos no presente relatório e ponderando-se ter ficado manifesta a intenção da contribuinte em se eximir do IRPF devido, utilizando do artifício de deixar transparecer ser o rendimento isento e não tributável, com a**

**finalidade de eximir-se do pagamento da exação tributária, aplicou-se a multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) incidente sobre o montante do imposto apurado, nos anos calendário 2014, 2015, 2016 e 2017.**

Na presente situação, a conduta irregular do contribuinte descrita neste relatório fiscal é inconcebível sem a intenção direcionada do agente, e implica, necessariamente, a supressão ou a redução do tributo devido. O dolo, isto é, a intenção deliberada de praticar a conduta, com o subsequente resultado, é o elemento dos tipos penais de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

**Restou corroborado, ao longo do procedimento, que o contribuinte agiu motivado pelo desejo de não pagar o imposto que seria devido, utilizando de um artifício com a finalidade de enquadrar rendimentos tributáveis com rendimentos isentos e não tributáveis. Para as omissões em questão a multa de ofício aplicável é a de 150%.**

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 777/778):

11.4. Como se pode observar na manifestação da autoridade fiscal, a conduta dolosa imputada à Impugnante foi materializada no “desejo de não pagar o imposto que seria devido, utilizando de um artifício com a finalidade de enquadrar rendimentos tributáveis como rendimentos isentos e não tributáveis”. Portanto, ao contrário do que afirma a Impugnante, a motivação para a aplicação da multa qualificada de 150% não se deu pela prática reiterada de omitir rendimentos, mas pela utilização de artifício ilegal para afastar a incidência do Imposto de Renda dos rendimentos tributáveis por ela recebidos.

11.5. De fato, das informações e documentos contidos nos autos, constata-se que a Impugnante firmou contratos simulados de Sociedade em Contas de Participação (SCP) com a finalidade de omitir rendimentos tributáveis do trabalho não-assalariado, mascarando-os como rendimentos isentos e não-tributáveis, agindo com o dolo de ocultar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, incidindo na hipótese legal que determina a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, consoante legislação antes transcrita.

11.6. Dessa forma, os argumentos apresentados pela interessada não merecem acolhida, devendo ser mantida a imputação da multa de ofício qualificada.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, especialmente no que tange à classificação indevida dos rendimentos como isentos e não tributáveis, de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

Destarte, não há como considerar involuntária a conduta da contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

**Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

**Decisões administrativas e judiciais**

A Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100

do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pela recorrente à presente lide.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**