



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.007401/2005-55
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.665 – 2ª Turma
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL e BERNARDO DE MELLO PAZ
Interessado FAZENDA NACIONAL e BERNARDO DE MELLO PAZ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO. RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174/2001.

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA DA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A imputação de eventuais impostos pagos pela pessoa jurídica, em sociedade por quotas de participação limitada, relativos a rendimentos que de fato se destinaram à pessoa física do sócio depende da comprovação desses recolhimentos.

Hipótese em que não foi acostada aos autos prova do recolhimento de tributos pela pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Caracterizado o dolo de sonegar, mantém-se a multa qualificada de 150%.

Recurso especial do Contribuinte negado e da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do Contribuinte e dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 14/12/2015

Participaram da sessão de julgamento o Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Do Auto de Infração

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista classificação indevida de rendimentos na declaração de imposto de renda de pessoa física - DIRPF, conforme auto de infração de e-fls. 8 a 18, cientificado em 30/05/2005.

O contribuinte teria recebido rendimentos tributáveis de pessoas jurídicas declarando-os ao fisco como lucros distribuídos por terceira empresa cujo controle ele detinha. Descortinado tal procedimento pela fiscalização, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 20 a 33:

- a fiscalização entendeu que essa empresa jurídica não havia auferido as receitas de pretensa prestação de serviços a outras empresas do grupo;

- foi constatado que as outras empresas do grupo estavam operando com prejuízos e não poderiam distribuir lucro e entendeu-se que a pessoa jurídica foi criada para forjar a prestação de serviços e o valor do lucro a ser distribuído, consequentemente, desconsiderou essas operações e a subsequente alegada distribuição de lucros;

- houve o lançamento de imposto de renda sobre os valores pagos ao contribuinte, apurados junto à documentação da empresa, bem como aplicação de penalidade qualificada de 150% sobre aquele tributo.

Impugnação

O auto de infrações foi objeto de impugnação, em 27/06/2005, às e-fls. 208 a 239 dos autos. A impugnação foi apreciada na 5ª Turma da DRJ em Belo Horizonte que, por unanimidade, em 24/11/2005, julgou o lançamento impugnado procedente, mantendo o crédito tributário lançado, conforme acórdão de e-fls. 428 a 442.

Recurso voluntário

Inconformado, o contribuinte, em 03/03/2006, apresentou recurso voluntário, às e-fls. 453 a 478, no qual sustentou, em resumo:

- preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, por não ter abordado a integralidade das razões da impugnação, o qual teria se omitido sobre a aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001;
- a impossibilidade de aplicação retroativa, especificamente para o ano-calendário de 2000, da Lei nº 10.174/2001 e da Lei Complementar nº 105/2001;
- a impossibilidade de lançamento baseado em meras movimentações bancárias;
- a necessidade de se aplicar retroativamente ao caso concreto os efeitos da Lei nº 11.196/2005, artigo 129, em função do artigo 106, do Código Tributário Nacional;
- o descabimento do lançamento por se tratarem de rendimentos tempestiva e regularmente declarados na DIRPF do Contribuinte, já tendo sido tributados na pessoa jurídica da qual é sócio, que os recebeu a título de distribuição de lucros, com isenção na pessoa física, caracterizando-se a situação em exame como uma "elisão fiscal";
- que despesas médicas e pagas a título de pensão alimentícia estariam devidamente comprovadas;
- que houve agravamento indevido da multa de ofício, pela não comprovação de qualquer ato fraudulento ou omissivo;
- a inocorrência do delito de sonegação fiscal e o descabimento de representação fiscal para fins penais enquanto não encerrado o feito administrativo.

Acórdão CARF

A Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário em 23/05/2007, resultando no acórdão nº 104-22.408, às e-fls. 513 a 535, acordando, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para acolher a dedução de pensão alimentícia judicial, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e aproveitar os tributos

pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física.

Tal decisão foi assim ementada:

PAF - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não há cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando a ele foram conferidas todas as oportunidades de manifestação, tanto na fase de fiscalização, quanto na impugnatória e recursal, sempre com observância aos ditames normativos do Decreto nº 70.235, de 1972. PAF — NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA — Não é nulo acórdão de primeira instância que exaure a matéria contida na impugnação. IRPF - APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 Ao suprimir a vedação existente no art. 11, da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001 nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144, do Código Tributário Nacional, inclusive retroativamente. CARÁTER INTERPRETATIVO DE LEI - AUSÊNCIA - O artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, não tem efeito interpretativo, razão pela qual não pode ser aplicado a fatos geradores pretéritos. Na verdade, trata-se de um novo regime jurídico de tributação. IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhes dê. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos. IRPF - RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. IRPF - DEDUÇÕES - PENSÃO ALIMENTÍCIA - Acata-se como dedução na Declaração de Ajuste Anual a pensão alimentícia cuja obrigação foi homologada por anterior sentença judicial, sendo os seus pagamentos devidamente confirmados pela beneficiária. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa da qual o contribuinte era sócio e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude. (Grifei.)

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Recurso Especial do Contribuinte

Em 14/12/2007, à vista face desse acórdão, o contribuinte apresentou Recurso Especial de Divergência (RE), às e-fls. 543 a 554, questionando:

1. a aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 bem como da Lei Complementar nº 105/2001, para o que se estriba nos acórdãos 106-15.535 da 6ª Câmara e nº 104.19.637 da 4ª Câmara; e

2. a desconsideração da pessoa jurídica que implicou a tributação da pessoa física do recorrente, com fulcro nos acórdãos 105-16.147 da 5ª Câmara e nº 104-18.709/02 da 4ª Câmara.

Admissibilidade do Recurso Especial do contribuinte

Com base nos artigos 68 e 69 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, vigente em 16/08/2011, quando do Despacho nº 2200-0.261, o Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte no que concerne à irretroatividade da lei, apenas, conforme se pode verificar às e-fls. 623 a 629. Já no tocante ao item 2, não foi reconhecida a existência da divergência reclamada.

Recurso Especial da Fazenda

Em 11/12/2008, foi apresentado Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda, às e-fls. 576 a 583, contestando:

- a redução da multa qualificada, em face da evidenciação, pelas provas dos autos, de conduta dolosa do contribuinte com vistas à fraudar a legislação tributária, tomando por paradigma o acórdão 106-14.720 da 6ª Câmara;
- a compensação de tributos pagos pela pessoa jurídica, por falta de comprovação destes pagamentos nos autos, apoiada no acórdão paradigma nº 106-15.948 da 6ª Câmara.

Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda

O Presidente da 1ª Câmara no exercício da Presidência da 2ª Câmara, em 28/09/2009, deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda, relativamente às duas questões contestadas, conforme despacho nº 9202-00.261, às e-fls. 605 a 608, com fundamento no art. 15, §§ 2º e 6º do Regimento Interno CARF, aprovado pela Portaria nº 147, de 25/06/2007, vigente quando da apreciação daquele RE.

Contrarrrazões do contribuinte

Cientificado (e-fls. 611 e 612) do Recurso Especial da Fazenda em 08/03/2010, o contribuinte apresentou contrarrrazões em 18/03/2010, conforme consta às e-fls. 613 a 621.

Quanto à primeira irresignação da Procuradoria, o contribuinte afirma, com base na fundamentação do acórdão recorrido, que o recurso implicaria reexame de matéria probatória e, mesmo nesse caso, não haveria provas nos autos do evidente intuito de fraude. Dirigindo-se o Recurso Especial à correção de matéria de direito, por infração legal ou dissenso jurisprudencial, seria inviável a nova apreciação dos fatos agora pretendida. Junta precedentes administrativos que afastam a aplicação da multa qualificada em casos de presunção (*hominis e juris tantum*) e multa agravada por embaraço à fiscalização.

Afirma ainda que os acórdãos paradigmáticos juntados pela Fazenda não evidenciariam situação fática idêntica à do processo, pois neste haveria a desconsideração de

uma personalidade jurídica e a aplicação de multa de 150%. As condições e evidências que comprovem o intuito fraudulento não estariam identificados nem no presente processo nem nos acórdãos paradigmas.

Relativamente à compensação dos tributos pagos pela PJ, o contribuinte também entende que, mais uma vez, a matéria do acórdão é distinta do paradigma juntado, pois neste não havia prova dos pagamentos no processo enquanto naquele a própria conselheira relatora informa que existe tal comprovação nos autos.

Pelas razões aduzidas, requer que o Recurso Especial não seja provido.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do Recurso Especial do contribuinte em 27/10/2011 (e-fl. 640), a Procuradora da Fazenda, em 01/11/2011, às e-fls. 642 a 648, afirma a natureza procedimental da Lei nº 10.174/2001, sendo ela limitada ao âmbito da atividade tendente à constituição do crédito e, por regular forma de agir do fiscal, oferece apenas os meios de descortinar o direito já existente enquanto este não é extinto. O mesmo se dá com relação à LC 105/2001, que permite a quebra de sigilo bancário pela administração pública.

Não sendo elemento da hipótese de incidência, mas forma de obter informações, se admite tal forma de proceder já no § 1º do artigo 144 do Código tributário Nacional, o que não destoa do que está insculpido no § 1º do art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil. Assim, é obrigatória sua aplicação pelo agente fiscal.

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já admitia a aplicação da Lei nº 10.174/2001 retroativamente, como norma de direito processual.

Pelo exposto, a Procuradora da Fazenda afirma a improcedência do Recurso Especial do contribuinte e requer sua denegação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, os recursos atendem aos requisitos de admissibilidade e, portanto, deles conheço, bem como das contrarrazões trazidas aos autos.

Recurso Especial do contribuinte

Inicialmente, é de se analisar o Recurso Especial do contribuinte, na matéria que foi admitida.

Apesar de a legislação combatida pelo contribuinte não ter sido base para o lançamento da base tributável por ele combatida, pois não houve lançamento com base em depósitos bancários, esta foi a razão da divergência jurisprudencial que levou à admissão do RE.

Todavia, o argumento de irretroatividade das normas processuais supostamente aplicadas no processo hoje consta de Súmula deste Conselho com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 35: *O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.*

Tal súmula hoje efeito vinculante em relação à toda administração tributária federal, por determinação da Portaria MF nº 383 de 12/07/2010. Em assim sendo, é despropositado elaborar qualquer outra argumentação relativamente ao pleito, à luz do § 3º do art. 67 do RICARF hoje vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, pelo qual o Recurso Especial nem mesmo seria admitido.

Por isso, entendo incabível o Recurso Especial do contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda

No tocante à redução da multa qualificada, inicio por afastar a afirmação do contribuinte de que a situação fática do paradigma seja distinta daquela do acórdão recorrido. A existência de provas distintas não significa que a situação fática não seja a mesma. Ambos os acórdãos tratam de situações nas quais os contribuintes, pessoas físicas, receberam rendimentos de outras pessoas jurídicas albergando-se em personalidades jurídicas que de fato nada faziam. Ainda que a situação de fato descrita no acórdão paradigma contenha mais provas do intuito fraudulento que a do acórdão recorrido, isso não implica deficiência probatória deste.

Importa ressaltar que no caso concreto não se está tratando de presunção legal de omissão de receitas ou mesmo daquela disposta no art. 42 da Lei nº 9.430/1996; sendo assim, inaplicáveis as Súmulas CARF nº 25 e nº 26. A matéria em análise é relativa ao dolo de fraudar a tributação do imposto de renda da pessoa física que leva a aplicação da multa qualificada.

No acórdão recorrido, a questão da prova sobre o dolo, se baseou, nas palavras da conselheira relatora, nos mesmos fundamentos pelos quais ela acolheu a possibilidade de compensação do imposto pago pela pessoa jurídica (e-fl. 534). O fundamento inicial teria sido expresso em voto do conselheiro Nelson Mallman, no acórdão nº 104-21.583, com excerto transcrito pela relatora, onde se afirma que:

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, entendo que deva ser compensado, proporcionalmente, os tributos (imposto de renda e contribuições) recolhidos na pessoa jurídica oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

É de se observar, que deve ser compensado o imposto e contribuições recolhidos na pessoa jurídica com o imposto apurado no auto de infração, antes de qualquer cálculo de acréscimos legais (multa e juros). (Negritos da transcrição)

Todavia, com relação à comprovação de dolo, no caso, com a devida vênia, o que se relata no presente processo não é um erro de eleição na forma de tributação, mas uma forma de esconder rendimentos tributáveis havidos por serviços prestados pela pessoa física como se rendimentos isentos fossem.

As empresas que forneciam os pagamentos, nas quais o contribuinte era sócio administrador, não apresentavam lucros; logo, não podiam distribuí-los. O contribuinte visou a receber remuneração por seu trabalho sem tributação. A solução encontrada foi a prestação de serviços por uma terceira empresa (Bemep Consultoria S/C Ltda) cujas receitas relativas a essas alegadas prestações eram diretamente pagas em contas bancárias da pessoa física e escrituradas como se adiantamento de distribuição de lucros ou empréstimos fossem.

Infelizmente, não posso concordar que isso seja apenas um erro na eleição da sistemática de tributação, pois para isso não apontam as evidências no processo: a empresa não tinha funcionários, não havia trabalho em sua sede (e-fls. 79 e 80), prestava os mesmos serviços de administração que o sócio deveria exercer nas demais empresas que administrava e os pagamentos a título de serviços prestados teriam a mesma natureza daquela remuneração relativa ao trabalho da pessoa física; remuneração tributável, portanto.

Entendo estar diante de uma situação de dolo de sonegar pela dissimulação do rendimento tributável como rendimento isento, escondendo a circunstância material do fato gerador, no teor do disposto no art. 71 da Lei nº 4.502 de 04/11/1964:

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.

Por essas razões, justifica-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Saliente-se que os valores das receitas, que dissimulavam a remuneração pelo trabalho do contribuinte, foram apurados com base nos registros de créditos, por DOC e cheques, confirmados por cartas da empresa aos “clientes”, e atribuídas a ele como real beneficiário em cujas contas ocorreram estes créditos. Aliás, isso fica fora de discussão, pois o acórdão recorrido afirma a necessidade de tributar-se os valores omitidos ao fisco e apurados pela fiscalização, apenas não vê prova do dolo nessa omissão.

Penso que tudo o que foi praticado ao longo do tempo aponta para o dolo, não se está diante de um caso em que alguém em situação de hipossuficiência se renda às imposições patronais de tornar-se PJ para que se reduzam os custos dos serviços prestados. O contribuinte era sócio e administrador nas empresas que “demandavam” tais serviços de administração por ele próprio prestados e quis a redução da tributação de seus rendimentos; o dolo tributário, no entender deste conselheiro, é evidente.

E, em se tratando de provas, diferentemente do que afirmou a relatora do acórdão *a quo*, compulsando os autos não encontrei qualquer prova da existência de pagamentos de tributos pela empresa Bemep Consultoria S/C Ltda, relativo ao período autuado. Há, quando muito, escrituração relativa a tributos pagos no ano-calendário de 1999,

registradas no único livro diário disponibilizado pela empresa, o que é confirmado no item 27 Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 29), sem, contudo, qualquer comprovação do efetivo pagamento. Mesmo em matéria de declarações de IRPJ, só há no processo evidência de declaração relativa ao exercício de 2004 (e-fls. 130 e 131) e nenhuma outra. Saliente-se que, no Recurso Especial da Fazenda Nacional é claramente referida a falta de comprovação de recolhimento e, em sede de contrarrazões, o Contribuinte não trouxe essa prova nem apontou documento constante dos autos que a suprisse, limitando-se a referir o que havia sido afirmado no acórdão recorrido, de que teria havido recolhimento.

Assim, além de entender que estaria evidenciado o intuito de fraudar o fisco, fica patente que inexistente comprovação de tributo pago a ser compensado, segundo questionamento a ser agora apreciado.

Cabe, por fim, colocar que, teoricamente, a imputação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica, relativos às operações desconsideradas e requalificadas como renda da pessoa física beneficiária, é – no entendimento deste conselheiro – uma consequência da requalificação da receita alegadamente auferida pela pessoa jurídica para o efetivo rendimento da pessoa física. Contudo, pela simples falta de comprovação de recolhimento pela pessoa jurídica, não há que se falar em sua imputação ao tributo referente aos rendimentos lançados.

Pelas razões expostas, voto por conhecer dos recursos para DAR provimento Recurso Especial da Fazenda Nacional e NEGAR provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10680.007401/2005-55
Acórdão n.º **9202-003.665**

CSRF-T2
Fl. 1.070

CÓPIA