



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.725526/2019-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.310 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente LUCIO BISPO SILVA RODRIGUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da insurgência contra a prática de infração penal, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila

Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado, ausente o Conselheiro Samis Antônio de Queiroz), Sonia de Queiroz Accioly e Christiano Rocha Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 219 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (fls. 184 e ss) que julgou improcedente a impugnação à constituição de crédito tributário, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendários de 2016 e 2017.

Segundo o Acórdão recorrido:

Trata o processo de impugnação contra o Auto de Infração de folhas 2 a 22, resultante da revisão das Declarações de Ajuste Anual (DAAs) correspondentes ao anos-calendário 2016 e 2017, no qual se exigem R\$ 339.549,10 de Imposto de Renda (Cód. Receita - Darf 2904), R\$ 32.406,17 de juros de mora, R\$ 509.323,65 de multa proporcional, totalizando R\$ 881.278,92 de crédito tributário apurado, em virtude de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

2. Segundo o "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 9 a 18), após análise das DAAs e dos documentos apresentados pelo contribuinte, foram apuradas, em síntese, as seguintes situações:

DESCRIÇÃO DOS FATOS

[...]

2. *Trata-se de Ação Fiscal em face da pessoa física LUCIO BISPO SILVA RODRIGUES, CPF: 124.011.898-82, com endereço cadastral na Alameda América, 101, apto. 91, Atmosfere, Tamboré, Santana do Parnaíba – SP, haja vista o que restou apurado quando da deflagração da Operação Fake Money, em 28 de setembro de 2018, no âmbito do processo judicial n.º 000666.29.2017.403.6102, que tramita na Justiça Federal em Ribeirão Preto.*

3. *No bojo do presente procedimento, como ver-se-á a seguir, verificou-se que a ora autuada, agindo por sua livre e espontânea vontade, associou-se a uma das pessoas jurídicas partícipes da fraude descortinada pela supracitada operação, com o objetivo de transparecer a formação de uma Sociedade em Contas de Participação (SCP). Assim, por constar na sociedade como sócio participante, seus rendimentos auferidos na consecução do objeto social seriam escriturados como isentos em sua DIRPF. Todavia, tal conformação societária não se amolda ao que se observou dos fatos, motivando a presente ação fiscal.*

DA AÇÃO FISCAL

4. *Como brevemente discorrido, o procedimento em pauta guarda relação com o que fora apurado pela Operação Fake Money. Cumpre registrar que, nessa operação, um grupo empresarial se associava a intermediários para captação de clientes e comercialização de falsos créditos, com o desiderato de utilização em compensações tidas por fraudulentas. Para tanto, eram formalizados Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação – SCP - entre as pessoas jurídicas vendedoras, denominadas “SÓCIO OSTENSIVO”, e pessoas físicas, qualificadas como “SÓCIO PARTICIPANTE”. Com isso, o percentual da remuneração a favor do sócio participante, previsto nos Instrumentos Particulares da SCP, pago pelo sócio ostensivo, era informado na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF - da empresa vendedora dos Créditos inidôneos, como “RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS – Lucros e Dividendos Recebidos pelo Titular”. O*

montante estipulado para o capital social era irrisório, simbólico, geralmente, no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais). O objetivo principal desse arranjo era tornar os partícipes livre da tributação sobre os rendimentos auferidos, advindos das transações fraudulentas.

5. Dessarte, restando selecionado para fiscalização o Sr. Lúcio Bispo Silva Rodrigues, CPF: 124.011.898-82, por supostamente haver incorrido em sociedade com pessoas jurídicas formadoras do grupo fraudador em questão, nos termos acima descritos, iniciou-se a presente ação fiscal, em 09/05/2019, conforme permissivo dado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Nacional – TDPF – n.º 08.1.28.00-2019-0162-5, que abarca os anos-calendário 2016 e 2017 – Termo de Início de Fiscalização (INTIMAÇÃO n.º 01/19 - 08.1.28.00-2019-0162-5).

[...]

DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

21. Após análise dos esclarecimentos prestados e dos documentos apresentados pelo contribuinte sob ação fiscal, em resposta às intimações expedidas, e das informações fornecidas pelos sistemas de bancos de dados informatizados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ficou constatado que o contribuinte não constava como sócio das pessoas jurídicas AlphaBusiness Participações e Representações SPE Ltda., nem da Ativa Assessoria em Gestão Empresarial Eireli, fontes pagadoras que o remuneraram nos anos em questão.

22. Assim, analisando-se o parágrafo anterior com o discorrido nos itens 17 ao 20, acima, tem-se que o montante dos valores registrados no campo “RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS – Lucros e dividendos recebidos”, apurados das DIRPF Anos-Calendário 2016 e 2017, deverão ser alocados na tabela progressiva anual do imposto de renda, por cuidarem de receitas tributáveis, perfazendo o crédito tributário a ser lançado pelo presente ato administrativo. [...]

[...]

b) Da Omissão de Rendimentos na DIRPF – Lançamento de Ofício – Qualificação da Multa de Ofício

[...]

25. 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.

26. Diante dos fatos narrados, não resta dúvida de que o fiscalizado sabia que os valores recebidos, em hipótese alguma poderiam ser pagos na forma de distribuição de Lucros e Dividendos, pois nunca agiu como sócio participante da referida SCP – tendo efetivamente praticado atos descritos no objeto social da sociedade-, nem fazia parte do quadro societário de nenhuma das duas empresas fontes pagadoras.

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

28. Pelos fatos descritos no presente relatório e ponderando-se ter ficado manifesta a intenção do contribuinte em eximir-se do recolhimento do IRPF devido, utilizando do artifício de deixar transparecer ser o rendimento isento e não tributável, aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) incidente sobre o montante do imposto apurado, nos anos-calendário 2016 e 2017.

29. 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 nº4.502/64.30. 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 como rendimentos isentos e não tributáveis. Para as omissões em questão a multa de ofício aplicável é a de 150%, por conseguinte.

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

[...]

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 qualificadas (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.

[...]

3. Cientificado do lançamento em 31/07/2019, conforme o documento “Aviso de Recebimento – AR” de folha 122, o interessado ingressou com a impugnação de folhas 127 a 143, em 21/08/2019, alegando, em síntese, que:

II. Do distanciamento do Impugnante em relação à operação ensejadora do procedimento fiscalizatório.

[...]

Importante destacar que a famigerada operação deflagrada pela Receita Federal do Brasil e demais órgãos públicos competentes chegou ao conhecimento efetivo deste Contribuinte, ora Impugnante, através do procedimento ora combatido.

De qualquer modo, após uma análise mais aprofundada das notícias veiculadas acerca daquela Operação há de se deixar clarividente o absoluto distanciamento deste Impugnante em relação ao objeto negocial desenvolvido pelas empresas apontadas como hipotéticas fraudadoras, tal como restará evidenciado a seguir.

Consoante argumentos apresentados na nota de esclarecimentos datada de 18/06/2019 ao Ilmo. Auditor Fiscal [...] (doc. 40, tornou clarividente que o Contribuinte, [...], jamais trabalhou efetivamente pelas empresas envolvidas na supracitada operação desbaratada, não efetivando qualquer operação de captação de clientela em favor daqueles, sendo que sua atuação consistiu única e exclusivamente na mera indicação de empresas que já eram clientes do Impugnante, percebendo, em razão disso, de maneira exclusiva, o respectivo comissionamento baseado nos contratos fechados decorrentes da indicação.

Ainda sobre a questão acima, é importante destacar que o Impugnante nunca teve qualquer ingerência/interferência na conclusão do negócio jurídico entabulado entre as empresas investigadas e a eventual adquirente do crédito sob suspeição. Sob o pálio já frisado, sua única e exclusiva atividade se limitou à indicação de distinta e supositiva empresa, que fortuitamente poderia vir a estabelecer com as afamadas empresas investigadas, relação utente entre si.

[...]

Nesse sentido, superada a questão inerente à natureza lícita dos valores recebidos pelo Contribuinte, [...], devemos adentrar ao objeto elementar e fundamentador dos valores arbitrados no Auto de Infração em pejeja, que se restringe e está consubstanciado na forma e na natureza como aludidos valores que foram declarados ao fisco.

III. Da regularidade quanto à forma utilizada para declaração dos rendimentos do Impugnante, glosados pelo Auto de Infração

[...]

O Auto de Infração combatido se apropria de equivocada narrativa de que a ‘SCP’ formada pelo Contribuinte, [...], deveria ser descaracterizada e, via de consequência,

desconstituída, na medida em que o mesmo, assim participando do arranjo societário em referência, na condição de Sócio Participativo, laborou em práticas descritas em seu objeto social, razão pela qual realizou atos defesos pelo supracitado art. 991.

Nesta toada, ao sentir do verdugo, com a suposística prática, os proveitos econômicos auferidos pelo Contribuinte, [...], deixariam de pertencer ao campo dos rendimentos isentos e não tributáveis e deveriam ser redirecionados para a seara das receitas tributáveis, nos moldes do art. 45 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n.º 3000/1999).

A base utilizada para tal raciocínio decorreu do entendimento extraído da análise do Termo de Intermediação fornecido pelo próprio Contribuinte, [...] (doc. 7), em contrafação ao objeto social presente na SCP.

Em poucas palavras, sustentou aquele Ilmo. Auditor Fiscal que “houve, de fato, conduta sua como intermediador do contrato celebrado com RR Donnelley” (sic), e, tal entendimento restou baseado na parte descritiva do Termo de Intermediação reproduzido abaixo; [fl. 128]

[...]

Continuando, da análise do objeto social da ‘SCP’ em questão, podemos aferir os seguintes núcleos de atividades de prestação de serviços:

- (i) Acompanhamento e serviços de assessoria;*
- (ii) Consultoria;*
- (iii) Desenvolvimento de negociações e de contratos;*
- (iv) implementação de negócios jurídicos próprios;*
- (v) captação;*

Contudo, numa análise mais acautelada dos elementos dispostos acima, denota-se, com absoluta veemência e clareza, que as atividades efetivamente desenvolvidas pelo Contribuinte, [...], leia-se sócio participativo, através do Termo de Intermediação, em nada se confundiram com aquelas previstas no objeto social da ‘SCP’ posta a baila, a saber:

‘Ad argumentandum tantum’, em momento algum restou confessado, portanto, configurado, que o Contribuinte, [...], praticou quaisquer dos núcleos de atividade descritas nos itens “i” a “iv” da SCP em questão, pairando certa dúvida apenas em relação ao núcleo “v” do objeto social da ‘SCP’ (captação).

Em seus esclarecimentos prestados por ocasião ao atendimento ao Termo de Continuidade de Fiscalização 02/19, o Contribuinte, [...], argumentou que sua atividade limitava-se ao fato de ‘indicar potenciais clientes’ (narrativa essa reproduzida pelo agente fiscal no Auto de Infração guerreado).

Contudo, a atividade de “indicar potenciais clientes”, não se confunde com quaisquer dos aspectos materiais previsto no objeto social da ‘SCP’, isso porque a atividade de indicação não deve ser entendida como captação de clientes, como forçosamente quis concluir aquele Ilmo. Auditor Fiscal.

[...]

No caso em contenda temos que o Contribuinte, [...], não praticou quaisquer dos atos que possam ser interpretados como captação, pois a apresentação do objeto desenvolvido pelo Sócio Ostensivo não foi realizado por ele, tampouco este Impugnante trabalhou na efetiva captação do cliente intermediado, pois não participou de quaisquer reuniões, atendimentos ou atos que ensejaram o fechamento de contrato explorado pelo Sócio Ostensivo.

Portanto, a conclusão ilógica alcançada pelo agente fiscal materializador do Auto de Infração partiu de pressuposições fáticas que não guardaram qualquer correlação com a atividade EFETIVAMENTE desenvolvida pelo Contribuinte, [...], as quais se

distanciam, em absoluto, das atividades previstas no objeto social desenvolvido pela 'SCP'.

'Data máxima venia', deve haver corolário inevitável entre o plano da facticidade e o princípio da tipicidade tributária. Assim, não houve êxito ao agente fiscal a demonstração, 'in casu', dos elementos probatórios que apontariam a ocorrência de fatos jurídicos utilizados como fundamento à desconstituição da 'SCP'.

Preferiu, ao revés, se utilizar de procedimento criminal avesso à sua competência, do qual o Contribuinte, [...], sequer detém conhecimento, cimente-se, para impulsionar o infactível argumento nuclear de suas conclusões, no 'conatus' de amparar a conjectural e pujante cominação excepcional.

Importante anotar-se que a norma de competência para promover a incidência da norma tributária ou simplesmente norma de lançamento, e nos limites de sua atribuição não se esquivava da exigência e atenção restrita aos comandos legais e, principalmente, procedimentos relativos ao seu mister; cabe, outrossim, ao agente público, tal qual ao Ilmo. Auditor Fiscal, no exercício da atividade enunciativa, provar os fatos alegados, o que inocorreu na prática.

[...]

Nesta toada, e analisando-se sistematicamente o caso concreto, fica claro que o Impugnante era Sócio Participante da 'SCP' outrora constituída, o qual NUNCA tomou parte nas relações do Sócio Ostensivo, de modo que sua única ação fora indicar cliente como potencial interessado nos préstimos das empresas executoras da dita atuação empresarial das empresas investigadas.

[...]

Vislumbra-se, por conseguinte, que os aspectos materiais (elemento constituinte da hipótese de incidência tributária) da atividade efetivamente desenvolvida pelo Contribuinte, [...], e o enquadramento fulminado pelo Ilmo. Auditor Fiscal são dissonantes, opostos e contraditórios, vez que os fatos tributários ora imponentes não guardam correlação entre si, merecendo, pois, atenção deste D. Julgador.

IV. Dos conflitos legais exarados no Auto de Infração

[...]

Contudo, devemos destacar que é defeso ao Ilmo. Auditor Fiscal a prática de quaisquer atos que visem a "desconstituição da SCP", na medida em que não há amparo legal para tal prática.

Na mesma margem, temos que é vedado ao Auditor Fiscal, ao utilizar-se de legislação tributária, alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados para definir ou limitar competências tributárias, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, [...].

Visualizamos patentemente a violação deste enunciado prescritivo no exato instante em que o Agente Fiscal busca correlacionar os núcleos da atividade previstos no "Termo de Intermediação" como objeto social previsto na 'SCP' em questão.

Há ainda aferição de total inobservância da prerrogativa conferida ao Contribuinte, [...], para que, em análise do caso concreto, lhe seja dada sempre a interpretação mais favorável e benéfica para situações dessa natureza, nos termos do art. 112, II do mesmo Codex, [...].

V. Do dever de reconhecimento quanto à regularidade dos rendimentos auferidos pelo Impugnante

[...]

Nesse sentido, mostrando-se acertada a forma como foram lançados aludidos recebimentos auferidos pelo Contribuinte, [...], não há que se falar em imposição de juros e respectiva penalidade, pois não havendo o principal (imposto a pagar), não há que se falar nos acessórios (multa e juros).

VI. Da inexigibilidade da Aplicação da Multa

[...]

Ilustríssimo Sr. Delegado da Receita Federal, não se verifica no Auto de Infração qualquer indício ou ponta de novelo a que possa ser desenrolado para concluir que o Contribuinte, [...], tivesse conhecimento de qualquer vício existente nas atividades desenvolvidas pelas empresas investigadas através da operação denominada 'Fake Money', ou que a criação de Sociedade em Conta de Participação, tivesse como propósito unitário a lesão de terceiros e, por via de consequência, dos cofres públicos.

A aplicação da cominação qualificada no percentual de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, somente seria devida nos casos de evidente intuito de fraude, de acordo com os art. 71, art. 72 e art. 73 da Lei 4.502/64, os quais determinam a caracterização do elemento subjetivo dolo para a ocorrência de ilícito.

Ademais, em que pese a regularidade dos valores declarados, tal como já exaustivamente discorrido acima, apenas por amor ao debate acadêmico de direito, e novamente em cotejo ao instituto normativo previsto no art. 112 do CTN, no caso em contenda, não haveria espaço para aplicação de qualquer multa punitiva superior a percentagem prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96 (75%), já que não restou caracterizado o elemento subjetivo descrito no artigo 71 da Lei 4.502/64, qual seja, o DOLO, [...].

[...]

Diante do acima demonstrado, não se identifica materialmente qualquer postura do Contribuinte, [...], que ensejasse a aplicação de qualquer penalidade, tampouco a multa que se escamuiça, e muito menos sua imposição de forma qualificada, já que a Sociedade de Conta de Participação foi criada nos exatos ditames da lei.

Assim, na remota hipótese de manutenção da cobrança do tributo em perseguição, necessário se faz a exclusão da multa que lhe fora aplicada, posto que não houve, tampouco restou demonstrado cabalmente a ocorrência de qualquer fraude supostamente perpetrada pelo Contribuinte, [...].

No mesmo 'iter', mesmo que se entenda hipoteticamente pela aplicabilidade da cominação em bulha, que seja ela limitada à sua forma simples, em virtude da ausência do elemento subjetivo constante no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, qual seja, o dolo.

VII. Da insubsistência dos Supostos Crimes Praticados

[...]-

Deste modo, ilustríssimo Sr. Delegado da Receita Federal, o equívoco sobre a justiça ou legalidade da vantagem constitui erro sobre os elementos constitutivos do tipo, pois incide sobre uma elementar típica. E, assim qualificado, a exclusão do dolo é medida de rigor, permitindo, outrossim, a punição por crime culposos, se previsto na lei, na forma do artigo 20 do Código Penal Brasileiro.

E, como não há previsão de modalidade culposa de estelionato, a despeito da possibilidade de alguém ser induzido ou mantido em erro, por imprudência ou negligência, não poderia o Contribuinte, [...], ter supostamente incorrido no crime de estelionato.

E mesmo se assim o fosse, o que se admite apenas por hipótese e carinho à dogmática jurídica, necessário seria a presença do elemento subjetivo especial do tipo, constituído este pelo especial fim de obter vantagem patrimonial ilícita, para si ou para outrem. Ocorre que a simples finalidade de produzir dano patrimonial ou prejuízo a alguém, sem visar a obtenção de proveito injusto, não caracteriza o estelionato.

E, no presente caso, temos que em momento algum o Impugnante teve a intenção deliberada de obter vantagem ilícita, já que a Sociedade em Conta de Participação foi constituída justamente para recebimento de rendimentos não tributáveis, conforme Informe de Rendimentos juntado, e extensa fundamentação levada a cabo na presente missiva.

VII. Da Conclusão

Diante do exposto, requer que este órgão leve em consideração os argumentos citados nesta impugnação, motivo pelo qual e por questão de Direito e de Justiça, mister se faz O DEFERIMENTO DA PRESENTE DEFESA e, por conseguinte, o cancelamento do Auto de Infração ora combatido, com a consequente desconstituição do crédito tributário lançado em desfavor do Contribuinte, [...], e multas e juros arbitrados.

4. Além desses pontos destacados, o Impugnante instruiu a sua peça de contestação com posições doutrinárias e decisões administrativas e judiciais, as quais, segundo seu entendimento, confirmariam a improcedência da autuação fiscal.

5. É o relatório.

O Colegiado de 1ª instância proferiu decisão, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante não são consideradas normas gerais, razão pela qual seus julgados são inaproveitáveis em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

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

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, afim 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.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá elaborar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 07/02/2020 (fls. 214), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 05/03/2020 (fls. 215), alegando, em breve síntese, que:

1 – fora regular e legal sua utilização da SCP, assinalando que que jamais trabalhou de forma direta ou indireta na sociedade, figurando com sócio participativo, e que o ato

de indicar clientes potenciais não se reveste dos aspectos materiais previstos no objeto social da SCP;

2 – não houve confusão patrimonial descrita na Decisão Recorrida, e que não há elementos para a desconstituição da SCP;

3 – os lucros e dividendos auferidos pela SCP poderiam ser distribuídos de forma isenta;

4 – a multa qualificada merece redução, na medida em que não demonstrados os elementos legais ensejadores da sua aplicação, especialmente o dolo;

5 – não cometera crime.

Pede o cancelamento da autuação.

Junta documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço, parcialmente, do recurso e passo ao seu exame.

Ocorre que o Recorrente argumenta não ter cometido infrações penais, insurgência essa relativa à RFFP apensada a este processo.

Entretanto, a respeito do assunto, o CARF emitiu a súmula abaixo reproduzida:

Súmula CARF n.º 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Aplicada Súmula CARF n 28, não conheço da presente argumentação.

Se não por isso, o tema foge por completo da lide administrativa, restrita as matérias de fato e de direito com correlação direta à autuação.

Dos Fatos Descritos na Instrução Processual

Segundo Termo de Verificação Fiscal (fls. 09 e ss):

1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, efetuo o presente Lançamento de Ofício, nos termos dos art. 898, 900, 902, 949, 950, 956 e 970 ao 974 do Regulamento do Imposto de Renda 2018 – RIR/2018 -, aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 26 de 22 de novembro de 2018, tendo em vista a apuração de infrações a dispositivos legais, nos termos abaixo descritos.

2. Trata-se de Ação Fiscal em face da pessoa física LUCIO BISPO SILVA RODRIGUES, CPF: 124.011.898-82, com endereço cadastral na Alameda América, 101, apto. 91, Atmosfere, Tamboré, Santana do Parnaíba – SP, haja vista o que restou apurado quando da deflagração da Operação Fake Money, em 28 de setembro de 2018, no âmbito do processo judicial n.º 000666.29.2017.403.6102, que tramita na Justiça Federal em Ribeirão Preto.

3. No bojo do presente procedimento, como ver-se-á a seguir, verificou-se que a ora autuada, agindo por sua livre e espontânea vontade, associou-se a uma das pessoas jurídicas partícipes da fraude descortinada pela supracitada operação, com o objetivo de transparecer a formação de uma Sociedade em Contas de Participação (SCP). Assim, por constar na sociedade como sócio participante, seus rendimentos auferidos na consecução do objeto social seriam escriturados como isentos em sua DIRPF. Todavia, tal conformação societária não se amolda ao que se observou dos fatos, motivando a presente ação fiscal.

4. (...) Cumpre registrar que, nessa operação, um grupo empresarial se associava a intermediários para captação de clientes e comercialização de falsos créditos, com o desiderato de utilização em compensações tidas por fraudulentas. Para tanto, eram formalizados Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação – SCP - entre as pessoas jurídicas vendedoras, denominadas “SÓCIO OSTENSIVO”, e pessoas físicas, qualificadas como “SÓCIO PARTICIPANTE”. Com isso, o percentual da remuneração a favor do sócio participante, previsto nos Instrumentos Particulares da SCP, pago pelo sócio ostensivo, era informado na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF - da empresa vendadora dos Créditos inidôneos, como “RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS – Lucros e Dividendos Recebidos pelo Titular”. O montante estipulado para o capital social era irrisório, simbólico, geralmente, no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais). O objetivo principal desse arranjo era tornar os partícipes livre da tributação sobre os rendimentos auferidos, advindos das transações fraudulentas.

(...)

6. Inicialmente, por meio do susomencionado ato administrativo, requereu-se do contribuinte:

a) Apresentação da documentação comprobatória relativa aos valores lançados nas Declarações Imposto de Renda Pessoa Física – DIRF, ficha Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, abaixo discriminados:

Ano-Base	Tipo de Rendimento	Fonte Pagadora	CNPJ	Valor (R\$)
2016	Lucros e Dividendos Recebidos	AlphaBusiness Participações e Representações SPE Ltda.	24.709.771/0001-10	264.585,92
2017	Lucros e Dividendos Recebidos	AlphaBusiness Participações e Representações SPE Ltda.	24.709.771/0001-10	1.048.646,81
	Lucros e Dividendos Recebidos	Ativa Assessoria em Gestão Empresarial Eireli	25.321.785/0001-25	7.362,72

(...)

7. Em resposta, o Sr. Lúcio esclareceu que a totalidade dos rendimentos declarados advieram de receitas isentas, referentes a dividendos decorrentes de exploração de atividade empresarial, juntando cópias das DIRFs entregues na posição de beneficiário e o “Instrumento Particular de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação” que celebrou com a pessoa jurídica Alphabusiness Representações e Representações SPE Ltda., CNPJ: 24.709.771/0001-10.

(...)

9. Atendendo à citada intimação, consignou que seu papel na SCP em questão era somente a de captar clientes, e que assim o fez, indicando à Alphabusiness a pessoa jurídica RR Donneley Editora e Gráfica Ltda., CNPJ: 62.004.395/0001-58, por cuidar de local em que já houvera trabalhado. Em contrapartida, auferia comissão baseada nos valores dos contratos fechados entre elas. Assim, com o fito de corroborar o afirmado, trouxe à baila fotocópia dos seus extratos bancários compreendidos entre novembro de

2016 e dezembro de 2017, em que se observam lançamentos de elevados valores em sua conta corrente, efetuados pela Alphabusiness; comprovante de serviços prestados à RR Donnelley (Carteira de Trabalho); e o Termo de Intermediação lavrado com a Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli, CNPJ: 57.787.087/0001-06, pertencente ao “grupo” Alphabusiness, em que aparece como intermediador do negócio celebrado entre esta e a RR Donnelley.

(...)

11. Em que pese a hercúlea tentativa do Sr. Lúcio Bispo Silva Rodrigues, CPF: 124.011.898-81, em fazer-nos crer ter agido tão somente como sócio participante, o próprio Termo de Intermediação estabelecido entre ele e a Alpha One denotam que houve, de fato, conduta sua como intermediador do contrato celebrado com a RR Donnelley. Extraí-se tal assertiva dos itens 2 ao 5, que assim dispõem:

Pelo presente termo a INTERMEDIADA concede ao INTERMEDIADOR a intermediação dos negócios realizados entre a INTERMEDIADA e a empresa abaixo listada RR Donnelley Editora e Gráfica Ltda. 62.004.395/0001-58 13,33% Caberá ao INTERMEDIADOR as relações de contato constante mediação e relacionamento empresarial entre a INTERMEDIADA e a empresa conforme quadro acima, sob pena de lhe serem retidas as comissões objetos deste, até a resolução desta cláusula.

Pelos serviços de intermediação o INTERMEDIADOR receberá o percentual de comissão supracitado, enquanto perdurarem os negócios, sobre o contrato firmado entre a INTERMEDIADA e seu cliente obtido sob esta intermediação.

12. Assim, dos próprios contratos carreados aos autos pelo fiscalizado, tem-se que o Sr. Lúcio Bispo, no período objeto da ação fiscal - anos-calendário 2016 e 2017 -, atuou como intermediário pessoa física na oferta de créditos inidôneos à pessoa jurídica compradora (RR Donnelley), mediante a prestação de serviços desenvolvidos e acompanhados pela pessoa jurídica vendedora (Alpha One), objetivando a quitação de forma fraudulenta de tributos federais. Para tanto, foram realizados Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação – SCP - entre as pessoas jurídicas vendedoras (empresas do grupo Alphabusiness), denominadas “SÓCIO OSTENSIVO” e o contribuinte sob ação fiscal, qualificado como “SÓCIO PARTICIPANTE”.

(...)

14. Por oportuno, cumpre registrar que o objeto da referenciada SCP consiste na “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 essa sociedade incorporam a carteira de clientes do SÓCIOP OSTENSIVO.”

Dessa forma, ao agir o Sr. Lucio Bispo como captador de clientes (ou, em suas próprias palavras, “indicar potenciais cliente”), praticou ato descrito no objeto da SCP

(...)

21. Após análise dos esclarecimentos prestados e dos documentos apresentados pelo contribuinte sob ação fiscal, em resposta às intimações expedidas, e das informações fornecidas pelos sistemas de bancos de dados informatizados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ficou constatado **que o contribuinte não constava como sócio das pessoas jurídicas AlphaBusiness Participações e Representações SPE Ltda., nem da Ativa Assessoria em Gestão Empresarial Eireli**, fontes pagadoras que o remuneraram nos anos em questão.

Na resposta a intimação a fls. 29, o Recorrente alegou que os rendimentos recebidos e declarados como isentos decorrem de aferição de dividendos, decorrentes de exploração de atividade empresarial. Juntou documentos, dentre os quais o de fls. 38 e ss, denominado Instrumento Particular de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação, celebrado em 01/09/2016.

Por tal instrumento a Alphabusiness Participações e Representações – SPE LTDA, sócio ostensivo (com 1% de participação), e o Recorrente sócio participante (com 99% de participação), constituíram uma SCP, objetivando a prestação e acompanhamento de serviços de assessoria, consultoria e captação, desenvolvimento de negociações e de contratos e implementação de processos jurídicos próprios junto aos clientes do sócio ostensivo.

Posteriormente, em resposta ao Termo de Intimação n.º 02/19, o Recorrente (fls. 51) afirmou que a ALPHABUSINESS compreendia as empresas Alpha One Administração, Gestão de Ativos EIRELI e Alphabusiness Participações e Representações – SPE LTDA e Ativa Assessoria e Gestão Empresarial EIRELI, o contatou para oferecer prestação de serviços de assessoria para otimização de custos, em razão da sua clientela.

Salientou que não trabalhou na captação de clientes, apenas atuando para indicar clientes à ALPHABUSINESS, mediante recebimento de comissão baseado nos contratos fechados (comissão de 13,33% sobre o valor envolvido na operação). Por conta disso, celebrou contrato de constituição de uma SCP com a Alphabusiness Participações e Representações – SPE LTDA.

Ressalta que após a indicação, a ALPHABUSINESS conduzia as apresentações e fechamento de contratos sem a participação do Recorrente.

Assinala ter indicado a RR Donnelley Editoria e Gráfica Ltda.

Por conta das indicações, afirma ter recebido valores em 2016 e 2017 da ALPHABUSINESS e da Ativa Assessoria e Gestão Empresarial EIRELI

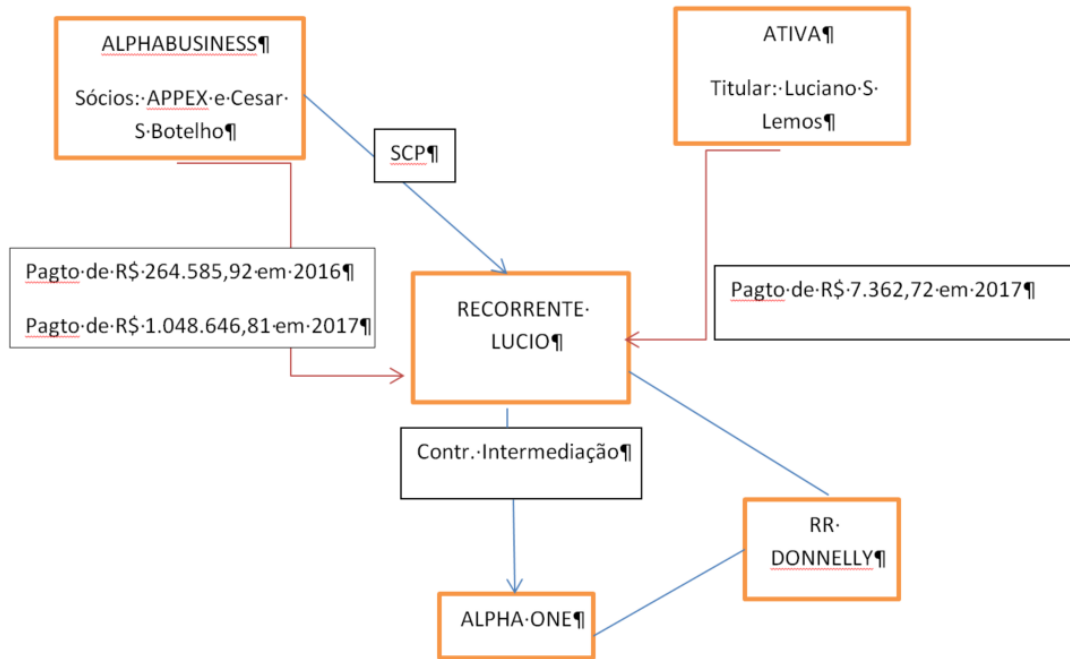
A fls. 87, acostou Termo de Intermediação, celebrado em 01/09/2016, firmado entre a Alpha One Administração, Gestão de Ativos EIRELI e o Recorrente. Segundo esse termo, o Recorrente seria o intermediador entre a Alpha One e a RR Donnelly Editora e Gráfica Ltda, mediante pagamento de percentual de comissão sobre o contrato firmado (13,33%).

A fls. 112/113, consta o quadro societário da ALPHABUSINESS PARTICIPACOES E REPRESENTACOES - SPE LTDA, CNPJ: 24.709.771/0001-10 (MATRIZ), como sendo: APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA EIRELI CNPJ 15.511.847/0001-08 EIRELI, e CESAR SOUSA BOTELHO CPF 277.450.008-74.

Das fls. 116/117, extrai-se dados da APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA EIRELI, que tem como titular CESAR SOUSA BOTELHO CPF 277.450.008-74

Já a ATIVA ASSESSORIA E GESTAO EMPRESARIAL EIRELI CNPJ: 25.321.785/0001-25, tem na sua titularidade LUCIANO DA SILVA LEMOS CPF 922.836.080-15 (fls. 114/115)

Resumindo os fatos documentados durante a instrução:



Das Alegações da Defesa

O Recorrente apresenta 4 linhas argumentativas:

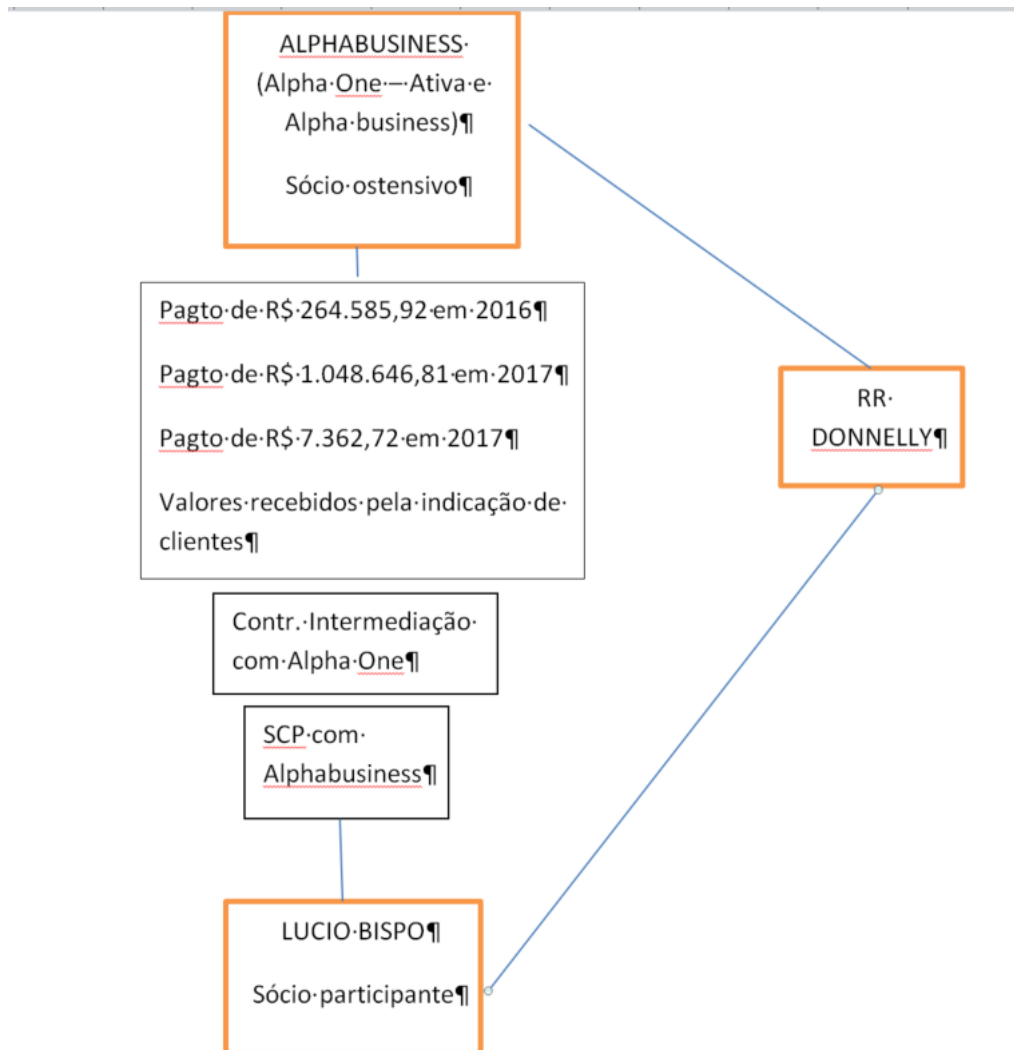
1 – a regularidade e legalidade na utilização da SCP, assinalando que que jamais trabalhou de forma direta ou indireta na sociedade, figurando com sócio participativo, e que o ato de indicar clientes potenciais não implica captação de clientes.

2 – a ausência de confusão patrimonial descrita na Decisão Recorrida. Assinala que não há elementos para a desconstituição da SCP;

3 – os lucros e dividendos auferidos pela SCP poderiam ser distribuídos de forma isenta;

4 – a multa qualificada merece redução, na medida em que não demonstrados os elementos legais ensejadores da sua aplicação, especialmente o dolo.

De forma esquemática e resumida:



Do Mérito

Vejamos como a Decisão de piso (fls. 184 e ss) as alegações apresentadas na defesa..

8.2. Definidos os contornos do litígio a ser dirimido no presente acórdão, cabe ressaltar que a sociedade em conta de participação está regulada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002). Para a situação a ser enfrentada, inicialmente, será suficiente observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

(...)

8.3. Como deflui da legislação supra transcrita, a SCP constitui organização social não sujeita a registro e sem personalidade jurídica. Nela, encontram-se dois tipos de sócios:

a) o 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, e a ele 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

b) o sócio participante: todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo. Não têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante esse último, sendo vedada sua interferência nas relações com terceiros, atribuição privativa do sócio ostensivo, sob pena de com ele responder solidariamente pelas

obrigações assumidas. Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que 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.

8.4. Resumindo: a conta de participação é composta por duas modalidades de sócios: i) o sócio ostensivo, que exerce diretamente a atividade empresarial; e ii) o sócio participante, que aporta recursos para a exploração da atividade.

(...)

8.6. Daí, extrai-se que após a execução da atividade objeto da SCP, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.

8.7. A utilização de SCP para fins não societários pode constituir uma dissimulação de outro tipo associativo.

8.8. 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).

(...)

8.16. Não obstante, 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.

8.17. No caso concreto aqui analisado, verifica-se que o Impugnante informa (fls. 51 e 52) que foi procurado, em meados de julho/2016, pelo representante do grupo Alphabusiness (o qual compreenderia também as empresas Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli, Alphabusiness Participações e Representações SPE Ltda. e Ativa Assessoria e Gestão Empresarial Eireli), o qual lhe ofereceu “uma prestação de serviços que, supostamente, se enquadraria aos meus clientes”. Tais serviços visavam à otimização de custos, compreendendo “atividades de assessoria em diversas soluções para cotidianos empresariais [...]

(...)

8.19. Da análise dessas informações prestadas pelo Impugnante, nas quais é relatado o recebimento de valores a título de comissão, bem como é confirmado o fato de que a “atuação consistia unicamente na indicação de clientes e, portanto, percepção de comissionamento baseado nos contratos fechados pela Alphabusiness com tais clientes”, constata-se que tal fato desnuda a natureza tributável dos rendimentos recebidos, demonstrando, também, que o Impugnante teve participação direta e efetiva na prestação de serviços realizada pela SCP.

8.20. Além do mais, o “Instrumento Particular de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação” (fls. 175 a 179) e o “Termo de Intermediação” (fls. 180 e 181), aliados às informações apresentadas pelo Impugnante (fls. 51 e 52), corroboram, de fato, a conclusão da autoridade lançadora de que o Impugnante “[...] atuou como intermediário pessoa física na oferta de créditos inidôneos à pessoa jurídica compradora (RR Donnelley), mediante a prestação de serviços desenvolvidos e acompanhados pela pessoa jurídica vendedora (Alpha One), objetivando a quitação de forma fraudulenta de tributos federais”.

(...)

8.25. Portanto, no tocante à incidência do Imposto de Renda, constatada 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 pelo contribuinte.

8.26. Portanto, não se verifica nos autos qualquer irregularidade cometida pela autoridade lançadora na apuração do crédito tributário devido pelo Impugnante.

Pois bem, o Recorrente aponta ao fato de ter recebido valores com natureza isenta (lucros distribuídos) por conta de uma SCP que ele instituiu com a Alphabusiness, e em razão de contrato de intermediação com outra empresa: a Alpha One. O Recorrente alega que a Alpha One e a Alphabusiness são do mesmo grupo empresarial, informação essa não comprovada no curso da instrução.

De fato, segundo a instrução processual, o Recorrente recebera recursos da Alphabusiness e da Ativa, Eireli que tem como titular Luciano da Silva Lemos CPF 922.836.080-15 - o relatório fiscal não descreve relação/ligação direta entre Ativa e Alphabusiness e seus sócios/titular, e a instrução não traz comprovação de serem as pessoas jurídicas relacionadas de alguma forma.

Os recursos seriam pagamento por intermediação em contratação, e, segundo a defesa, teriam natureza isenta de distribuição de lucros da SCP firmada entre a AlphaBusiness e o Recorrente.

Relativamente à SCP, correta a fundamentação exarada pelo R. Acórdão recorrido.

A sociedade em conta de participação está regulada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil. Para a situação a ser enfrentada, inicialmente, será suficiente observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

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. (g.n.)

Como deflui da legislação supra transcrita, a **SCP constitui organização social não sujeita a registro e sem personalidade jurídica**.

Nela, encontram-se dois tipos de sócios:

- a) **o 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, e a ele 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

- b) **o sócio participante**: todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo. **Não** têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante esse último, **sendo vedada sua interferência nas relações com terceiros**, atribuição privativa do sócio ostensivo. **Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que 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.

Resumindo: a conta de participação é composta por duas modalidades de sócios:

- i) o sócio ostensivo, que exerce diretamente a atividade empresarial; e ii) **o sócio participante, que aporta recursos para a exploração da atividade.**

A jurisprudência reafirma esta assertiva, conforme Resp. nº. 168028/SP:

"COMERCIAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PARA COM TERCEIROS. SÓCIO OSTENSIVO.

Na Sociedade em Conta de Participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata(...)" (Resp 168.028/SP, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, QUARTA TURMA, julgado em 07.08.2001, DJ 22.10.2001 p. 326)

Essa distinção, que resulta redução aos riscos do patrimônio do sócio participante, constitui fator facilitador para a implementação de investimentos em áreas sensíveis. Veja que o sócio participante não influirá nas relações comerciais estabelecidas com terceiros, todas elas a cargo do **sócio ostensivo, que é o único responsável pelo exercício da atividade econômica.** 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 de SCP.

Daí, extrai-se que após a execução da atividade objeto da SCP, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.

A utilização de SCP para fins não societários pode constituir uma dissimulação de outro tipo associativo.

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).

Sobre esta equiparação, o Ato Declaratório Interpretativo nº. 14/2004 dispõe em seu artigo único QUE, § 1º: "*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).*"

O art. 149 do RIR/99 já determinava a observação das normas insertas no art. 254, II, do RIR/99, para a apuração dos resultados da SCP. Dispunha o art. 254 do RIR/99:

"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."

O atual art. 269, do RIR/2018 define que:

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

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.

Pois bem.

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*".

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.

Não obstante, 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.

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a própria natureza do instituto conta de participação.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, onde 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.

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.

A **desfiguração da SCP e simulação na utilização da associação** indica a necessidade pela busca do real beneficiário dos valores percebidos, no que toca à incidência do imposto sobre a renda.

Dessa forma, os valores recebidos como lucros de SCP tiveram correto tratamento e abordagem pela D. Autoridade Fiscal.

O Recorrente alega que recebeu valores por conta intermediação de clientes. Isso desfigura a SCP e o contrato de constituição da SCP juntado aos autos, na medida em que, contratualmente e por definição legal da associação, o sócio participante, como era o Recorrente, tem vedada sua participação na gestão dos negócios, atribuição exclusiva do sócio ostensivo. Veja-se que o contrato de constituição da SCP prevê na Cláusula 2ª que o objeto da sociedade é a prestação e acompanhamento de serviços de assessoria, consultoria e captação, desenvolvimento de negociações e de contratos e implementação de processos jurídicos próprios **junto aos clientes do sócio ostensivo**. Sendo assim, **qualquer** intermediação de contratação para o sócio ostensivo seria absolutamente desnecessária, já que possuía a clientela formada, consoante o próprio contrato.

Mas mesmo que assim não fosse, onde restou comprovado o levantamento de lucro pela SCP e sua correta distribuição, conforme definido no contrato de constituição da associação? A defesa do Recorrente não traz mínimos elementos que permitam inferir e provar a existência de aplicação efetiva de recursos por parte do sócio participante na SCP, nem ao menos a prestação de serviços pela SCP e o lucro auferido, passível de distribuição.

Ora, 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, tênue.

A questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos Princípios do Direito, dentre os quais destaca-se o da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual 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).

Não cabe ao Auditor Fiscal impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas 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.

Oportuno trazer para o voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – 11º Volume, editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

“A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à ideia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e

negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.”

Igual raciocínio leva a conclusão fiscal relativamente aos valores recebidos pela ATIVA.

A Autoridade Fiscal verificou rendimentos recebidos da AlphaBusiness e da Ativa. O Recorrente alega que recebera comissão por conta de um contrato de intermediação

Segundo contrato de intermediação firmado com outra empresa (a Alpha One), os valores recebidos seriam da ordem de 13,33% do contrato firmado com a RR Donnelly (não apresentado pela Defesa).

Onde está esse contrato? Qual seu objeto? Por qual razão a Ativa pagaria por serviços prestados a Alpha One?

Nenhuma dessas perguntas encontram resposta na defesa do Recorrente ao longo de todo o processo administrativo fiscal.

Ao contrário, o relatório fiscal demonstrou o recebimento de valores das empresas Alphabusiness e Ativa, e o Impugnante não conseguiu demonstrar a que título, qual serviços foram prestados, e nem mesmo resultado contábil positivo auferido pela SCP, que lastreasse a distribuição de lucros.

Mais uma vez, insta reproduzir trecho do Relatório Fiscal (fls. 12), que demonstra a fraude:

12. Assim, dos próprios contratos carreados aos autos pelo fiscalizado, tem-se que o Sr. Lúcio Bispo, no período objeto da ação fiscal - anos-calendário 2016 e 2017 -, atuou como intermediário pessoa física na oferta de créditos inidôneos à pessoa jurídica compradora (RR Donnelley), mediante a prestação de serviços desenvolvidos e acompanhados pela pessoa jurídica vendedora (Alpha One), objetivando a quitação de forma fraudulenta de tributos federais. Para tanto, foram realizados Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação – SCP - entre as pessoas jurídicas vendedoras (empresas do grupo Alphabusiness), denominadas “SÓCIO OSTENSIVO” e o contribuinte sob ação fiscal, qualificado como “SÓCIO PARTICIPANTE”.

13. Observa-se, dessa forma, o mesmo formato da fraude descortinada pela Operação Fake Money.

Pesquisa pública a informações sobre a Operação Fake Money traz artigo que permite a compreensão da ação fiscal.

A Receita Federal deflagrou no dia 28/09/2018, em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, a operação “Fake Money” para desarticular organização criminosa especializada em cessão de supostos créditos com o objetivo de simular “quitação” ou “compensação” de tributos federais. A fraude envolveu cerca de 3 mil contribuintes. A Receita Federal estima que os prejuízos causados à arrecadação alcancem R\$ 5 bilhões.

Foram cumpridos 16 Mandados de Prisão Preventiva e 34 Mandados de Busca e Apreensão nas cidades de São José do Rio Preto - SP, Ribeirão Preto - SP, São Paulo - SP, Araraquara - SP, Piracicaba - SP, Barueri - SP, Osasco - SP, Descalvado - SP, Itapeverica da Serra - SP, Mirassolândia - SP, Curitiba - PR e Uberlândia - MG. A operação contou com a participação de 74 auditores-fiscais e dois analistas-tributários da Receita Federal, além de equipe de apoio.

Além do principal mentor do esquema, foram presos empresários, advogados, economistas, consultores e contabilistas que atuavam como intermediários e operadores da fraude. Dentre os bens bloqueados pela Justiça, encontram-se recursos financeiros, imóveis e veículos.

A pessoa jurídica vendedora informa à compradora que dispunha de crédito financeiro junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), baseado em títulos públicos, e oferece a falsa quitação de tributos com esses supostos créditos.

A fraude ocorre por meio da inserção de informações falsas em declarações para reduzir ou eliminar ilegalmente as dívidas tributárias. As organizações criminosas oferecem serviços de consultoria e assessoria tributária. Na maioria dos casos, a autorização para acesso aos sistemas são fornecidos pelos próprios contribuintes aos fraudadores, seja por procuração ou pela entrega do certificado digital, entretanto, também ocorre dos próprios contribuintes serem orientados pelos fraudadores a promover as alterações nos sistemas. Além disso, os fraudadores forjam uma comprovação da quitação das dívidas tributárias para seus clientes para convencê-los do sucesso da operação.

Recentemente, através da operação Fake Money da Receita Federal, ocorrida em 28/09/2018 constatou-se que na venda dos títulos podres existem aproximadamente 300 intermediários pessoas físicas e jurídicas, normalmente escritórios de advocacia, de consultoria/assessoria ou de contabilidade, espalhados pelos diversos estados do Brasil.

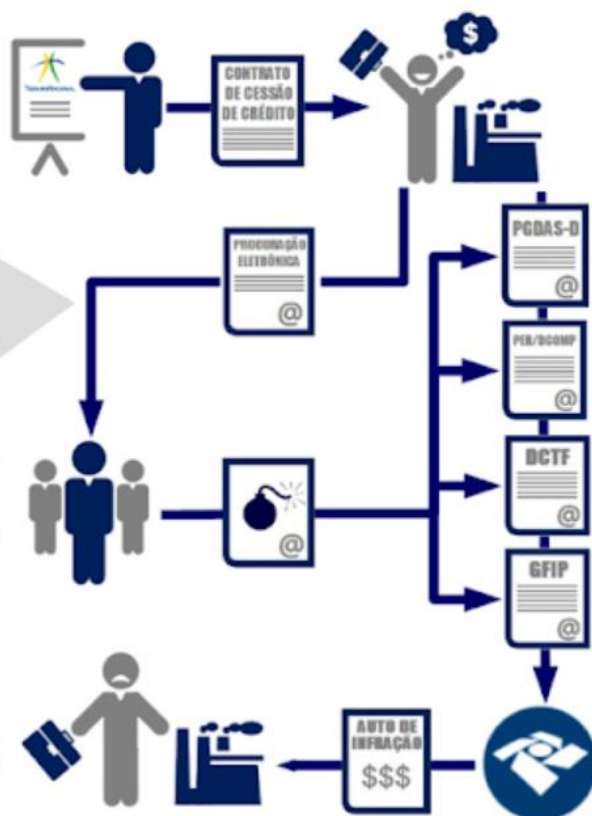
Para conseguir seu objetivo, os fraudadores se utilizam de vários artifícios e informações inverídicas, dentre elas a de que a STN validava a utilização de tais créditos para fins de quitação de tributos. Oferecem a seus clientes uma permanente assessoria jurídica e concedem um deságio na venda dos créditos podres, em média, de 30% do valor devido do tributo.

Assim, para supostamente quitar um débito de R\$ 1 milhão, as empresas adquirentes do crédito podre pagavam diretamente ao fraudador a quantia de R\$ 700 mil, nada restando aos cofres públicos.

Ao adquirirem os supostos créditos com deságio, os contribuintes imaginam obter vantagem, porém, além do valor pago aos fraudadores, continuam com as dívidas tributárias junto ao Fisco.

ENTENDA A FRAUDE

- 1 CAPTAÇÃO DE CLIENTES**
Utilizando-se de representantes comerciais hábeis em oratória, empresas de "consultoria" têm convencido empresários a comprar pretensos créditos da Secretaria do Tesouro Nacional para quitação de suas obrigações tributárias.
- 2 CONTRATO/CESSÃO DE CRÉDITO**
Como forma de dar credibilidade ao negócio, é assinado contrato de cessão de crédito em que são cobrados, em média, 70% do total de imposto devido. Uma das exigências contratuais do grupo de consultoria é o fornecimento de procuração eletrônica, disponibilizando total controle às declarações fiscais da empresa contratante.
- 3 FRAUDE**
Munido da procuração eletrônica, o grupo retifica as declarações originais das empresas inserindo dados falsos ou simplesmente zerando os seus débitos. Outra forma é a transmissão de declaração de compensação.
- 4 FISCALIZAÇÃO**
As inconsistências são detectadas pela Receita Federal e são auditadas/fiscalizadas. As fraudes cometidas pelas empresas estão sujeitas a auto de infração com multas de até 225%.
- 5 REPRESENTAÇÃO PENAL**
Os contribuintes estão sujeitos a representação fiscal para fins penais em razão do crime contra a ordem tributária. Nos casos de alegação de boa-fé, cabe aos contribuintes buscar a reparação do dano contra os fraudadores na esfera judicial, pedindo o ressarcimento dos valores pagos, na esfera cível, e no papel de vítima de estelionato, na esfera penal.



(reportagem publicada no endereço virtual: <https://jus.com.br/noticias/69793/quitacao-de-tributos-federais-entenda-a-operacao-fake-money-da-receita-federal>)

OPERAÇÃO FAKE MONEY - RECEITA FEDERAL

ATUAÇÃO DA RECEITA FEDERAL RESULTA NA CONSTITUIÇÃO/CONFISSÃO DE DÉBITOS NO VALOR TOTAL DE 2,0 BILHÕES DE REAIS.

As atuações relacionadas à Operação FAKE MONEY, que apura fraudes relativas a títulos públicos ou outros “créditos” que falseiam a quitação de tributos, já somam R\$ 800.000.000,00 (oitocentos milhões de reais). Foram instaurados 211 procedimentos de fiscalização, dos quais 171 já foram concluídos.

Também foi constatado que cerca de 100 mil contribuintes do Simples Nacional vinham inserindo informações falsas nas declarações destinadas à confissão de débitos apurados neste regime de tributação. A identificação desses contribuintes partiu da análise do modus operandi utilizado pelas empresas alvo da operação em referência. Em decorrência, foi efetivado o bloqueio da transmissão de novas declarações até a regularização das declarações anteriores.

Esse procedimento resultou em autorregularizações cujos montantes perfizeram a quantia de R\$ 1.200.000.000,00.

Em 2019 serão efetuadas novas atuações contra contribuintes que aderiram a esta fraude e avaliadas outras medidas para coibir a prática delituosa.

(matéria publicada no endereço virtual: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/fake-money-valores-jan-2019.pdf>)

Pois bem, a ação abusiva e fraudulenta é caracterizadora da evasão fiscal.

Conforme se observa, a questão que se coloca, nos presentes autos, não é a relativa a desconsideração do negócio jurídico de uma elisão fiscal, e sim o da constituição do crédito tributário face a comprovada prática de **evasão fiscal**, respeitados os contornos da regra-matriz de incidência tributária, mormente no que concerne à sujeição passiva, inserido no antecedente o contribuinte efetivo.

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas - como as decorrentes da constituição fraudulenta de SCP- , 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, sempre 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).

Os artigos 187, 421 e 2035, parágrafo único, ambos 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.

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).

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 atuação, já que a pessoa jurídica foi utilizada, dolosamente, para fraudar a tributação.

Pois bem, 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.

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

O art. 109 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a interpretação das normas tributárias deve guiar-se 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.

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. 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, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de “serviços”, o Impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

Neste ponto, relevante transcrever excerto do Acórdão n.º. 1402-002.325, proferido em 04/10/2016 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF:

“Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

Nesse sentido leciona Marco Aurélio Greco, in Planejamento Tributário, 2ª Edição, Dialética, pag. 123:

“A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em relação a cada quadro isolado. Mas também pode ser vista cinematograficamente, vale dizer, o filme inteiro.

Qual das perspectivas adotar? Normalmente só sabemos qual é a história quando chegamos ao final, só no final entendemos o significado real de tudo o que aconteceu. Esta é uma pergunta-chave porque fotograficamente determinada opção pode ser plenamente protegida e até mesmo querida pelo ordenamento jurídico, mas da perspectiva do filme ela pode aparecer como instrumento para um planejamento inaceitável.”

Portanto, a discussão acerca da licitude da conduta adotada pelos contribuintes na busca da economia fiscal não está restrita ao campo do legal ou ilegal, mas deve ser balizada pelos demais valores que permeiam o ordenamento jurídico.”

Ensina o referido autor (pag. 194):

“(…) cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.

*Partindo dessa abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que **um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado**”*

Nesse contexto, o autor traz à baila a figura do abuso do direito e sua inoponibilidade em face de terceiros, dentre os quais o Fisco, conforme considerações à pág. 195 da citada obra:

"É preciso distinguir entre critérios ligados à existência do direito e critérios ligados ao seu uso. A doutrina até aqui se preocupou com os primeiros, bem identificando os requisitos da existência do direito. Cabe agora examinar se há limites ligados ao plano do exercício desse direito, e se existirem (como é minha opinião), quais as consequências que advirão na hipótese de os limites serem ultrapassados e se estes efeitos consistem na ilegalidade do ato, ou então, na ineficácia fiscal dos atos realizados no exercício desse direito, independentemente de haver ilegalidade ou ilicitude de conduta.

*Neste passo, tem pertinência o tema do **'abuso do direito', categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes,** (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja **pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.** De qualquer modo, **seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos.**"*

Merece registro o fato de que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei n.º 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187:

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.

*Assim, **a doutrina que defendia a legitimidade de ações e estruturas elaboradas pelo contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos ao fundamento de estar atuando sob permissivo legal foi posta em xeque pela mudança da concepção de licitude, que já era inferida do estudo do texto constitucional, mas que foi explicitada pela lei civil,** tendo o prestigiado autor registrado essa mudança de paradigma, conforme lição de pag. 199:*

***"Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos.** Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão."*

***Infere-se que a liberdade de auto-organização e de exercício de atividade empresarial, ou seja, de o contribuinte conduzir sua vida, encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato,** valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.*

Assim, mesmo sob a hipótese de os atos praticados pelo contribuinte estarem devidamente formalizados, se não se vislumbra um propósito negocial em seu

*conjunto, **ou se identifica a presença de simulação**, com distorções ou agressões ao ordenamento, seus efeitos não podem ser admitidos pelo Fisco” (g.n.).*

Da simulação de negócio jurídico

A **desfiguração da SCP e simulação na utilização da associação** com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado.

A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos. Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negocio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno. (*A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999*)

Nesse ponto, o Impugnante alega a inexistência de fraude ou simulação.

Contudo, esse argumento não pode prosperar, pois o trabalho da fiscalização foi minucioso, no que toca às omissões de rendimentos com utilização de SCP fraudulenta, e da fraude na intermediação, mediante produção de provas (indiretas) que foram devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de uma manobra ilegal adotada pelo Impugnante.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “*verificar a ocorrência do fato gerador*” e “*determinar a matéria tributável*”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Isso se evidencia ainda mais com a leitura do art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Além de que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que determinam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Da Multa Qualificada

Consta do lançamento a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 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.”

Já os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502 de 30/11/1964, estatuem:

“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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 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 fraudulento, 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.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No caso concreto, no que toca ao recebimento de valores por associação com a Alphabusiness e omissão de valores recebidos da Ativa, por intermediação documentada em contrato e não comprovada, observa-se que a D. Autoridade Fiscal bem descreveu a fraude e a simulação suficientes para aplicação da multa qualificada.

Assim, deve ser mantida a qualificadora em relação aos valores omitidos.

Doutro lado, as alegações da defesa inseridas no Recurso não vieram acompanhadas de documento comprobatório suficiente para afastar as provas acostadas no curso da fiscalização.

Ora, ao decidir apresentar defesa em face do lançamento, o Recorrente assumiu o ônus de apresentar documentos que fundamentem as alegações apresentadas, sob pena de serem considerados não alegados os fatos não provados.

O Código de Processo Civil estabelece como regra que o ônus da prova recai sobre aquele quem alega. E o Decreto nº 70.235/72 dispõe que a impugnação deverá ser instruída com documentos em que se fundamentar:

Art.15 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Por outro lado, a Lei 7.713/89, art. 3º, §3º, define que o imposto de renda incide sobre todo rendimento, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Cabe exclusivamente ao Impugnante o ônus da comprovação da não ocorrência das infrações tributárias plenamente descritas pela D. Autoridade Fiscal.

Não desconstituída a robusta comprovação das práticas infratoras tributárias pelo impugnante, deve-se manter a autuação.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer em parte, exceto da insurgência contra a prática de infração penal, e na parte conhecida em NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly