

**Receita Federal** ais**Delegacia de Julgamento da Receita Federal do B**

PROCESSO	10865.725291/2019-44
ACÓRDÃO	2402-013.700 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIDEL DA SILVA LIMA E SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, afasta-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, aplicando-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do mesmo diploma. Nessa hipótese, o prazo para a constituição do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA PESSOA FÍSICA. LUCROS DISTRIBUÍDOS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 142 DO CTN.

A natureza tributária do rendimento é determinada por sua efetiva origem e pelas circunstâncias de sua percepção, independentemente da destinação que lhe seja conferida pelo sujeito passivo ou da forma adotada pela fonte pagadora em sua escrituração. Comprovado que o contribuinte classificou indevidamente, em suas Declarações de Ajuste Anual, rendimentos auferidos no ano-calendário como lucros distribuídos, com o propósito de reduzir a base de cálculo tributável da pessoa física, mediante planejamento tributário abusivo, impõe-se a sua reclassificação e a constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

O contribuinte deve informar todos os rendimentos auferidos durante o ano calendário para apurar o imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste do exercício correspondente. Art. 7º da Lei 9.250/95.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária na hipótese de restar comprovada de forma inequívoca as circunstâncias que a ensejam. Artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%. Aplica-se às penalidades por infrações tributárias o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, devendo a multa de ofício qualificada ser reduzida para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto, deixando de apreciar matéria sem interesse recursal e não devolvida a julgamento; (ii) afastar as preliminares suscitadas; (iii), no mérito, em dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Correa Lisboa

RELATÓRIO

Tratam os autos de recurso administrativo interposto contra o Acórdão nº 108-005.250, proferido pela 19ª Turma da DRJ08, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Para melhor contextualização da controvérsia, adota-se, em parte, o relatório constante do acórdão recorrido, especialmente no que se refere ao lançamento tributário, à fiscalização e aos argumentos apresentados pela contribuinte.

Do lançamento tributário

O lançamento decorre de Auto de Infração lavrado em 11 de novembro de 2019, às fls. 02/14, em face da contribuinte, ora recorrente, em razão da constatação de suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas nos anos-calendário de 2013 a 2017.

Segundo a autoridade fiscal, a contribuinte teria deixado de declarar determinados rendimentos, apresentando-os, de forma dissimulada, como empréstimos. Além disso, outros valores teriam sido indevidamente classificados como lucros distribuídos.

O crédito tributário foi constituído nos seguintes termos:

	V
descrição	valor
	R
Imposto	\$ 2.008.493,39
	R
Multa	\$ 3.012.740,08
	R
Juros	\$ 411.020,94
	R
Total	\$ 5.432.254,41

a)Do Termo de Verificação Fiscal

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 15/28, a autoridade fiscal consignou que os valores declarados como distribuição de lucros e empréstimos teriam sido originados das empresas Shearer Participações Eireli, inscrita no CNPJ sob o nº 54.484.407/0001-60, e Materland Administração de Bens e Participações Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 10.768.094/0001-05.

De acordo com a fiscalização, essas empresas estariam vinculadas à Mastra Indústria e Comércio Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 51.476.109/0001-30, sociedade da qual a contribuinte detém participação. Por essa razão, a autoridade fiscal entendeu não ser aplicável aos valores recebidos a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

1. Contextualização da ação fiscal

A autoridade administrativa esclareceu que a ação fiscal teve origem em procedimento realizado perante a empresa Mastra Indústria e Comércio Ltda.

Segundo o Auditor-Fiscal, embora a Mastra apresentasse prejuízos fiscais por mais de vinte anos consecutivos, a sociedade mantinha movimentação bancária incompatível com as receitas declaradas.

A fiscalização teria constatado que parte dos recursos movimentados pela Mastra se originava de empresas comerciais constituídas para adquirir seus produtos por preços subfaturados e revendê-los ao mercado por valores normais.

Ainda conforme o relato fiscal, o resultado dessas vendas retornaria à Mastra à margem da tributação, sendo contabilizado como “adiantamento de clientes”. O saldo dessa conta contábil apresentaria crescimento contínuo, sem o correspondente trânsito dos valores por contas de resultado.

2. Das empresas vinculadas à Mastra

A fiscalização apontou que as empresas comerciais relacionadas à Mastra não possuiriam estrutura organizacional compatível com as atividades e os valores por elas movimentados.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, algumas dessas sociedades funcionariam, na prática, como unidades de armazenamento e distribuição dos produtos da Mastra. Embora instaladas em galpões e dotadas de quadro reduzido de funcionários, algumas delas apresentariam faturamento anual superior a R\$ 30 milhões.

Também teriam sido constituídas empresas formalmente prestadoras de serviços administrativos e financeiros. No entanto, seus funcionários exerceriam as atividades nas próprias instalações da Mastra, razão pela qual a fiscalização concluiu que essas sociedades funcionariam, na realidade, como departamentos internos da empresa.

Essas prestadoras receberiam recursos das unidades comerciais sob a rubrica de supostos serviços administrativos, financeiros ou de apoio.

3. Da empresa Shearer Participações

A fiscalização também examinou as operações realizadas pela empresa Shearer Participações.

Segundo o Auditor-Fiscal, a sociedade teria sido constituída com a finalidade de concentrar bens móveis e imóveis originariamente pertencentes à Mastra, protegendo-os contra eventuais credores desta última.

Em 2017, a Shearer possuía investimentos e ativo imobilizado registrados contabilmente no valor de R\$ 39.865.138,20, sendo a contribuinte detentora de 100% de seu capital social.

De acordo com a fiscalização, os bens integralizados ao capital da Shearer teriam pertencido originalmente à Mastra ou ao Sr. Ângelo Lima. Posteriormente, esses ativos teriam sido transferidos para sociedades como Materland, Argos e Astéria.

4. Dos indícios apontados pela fiscalização

Às fls. 17/18, a autoridade fiscal relacionou diversos elementos que, em sua avaliação, indicariam a existência de planejamento tributário abusivo, confusão patrimonial e utilização de empresas interpostas.

Foram destacados os seguintes fatos:

- a) prática de preços subfaturados nas vendas realizadas pela Mastra às empresas comerciais vinculadas, as quais funcionariam como centros de distribuição de seus produtos;
- b) retorno dos resultados obtidos pelas empresas comerciais à própria Mastra ou sua distribuição à filha e ao genro do Sr. Ângelo, sob a forma de lucros;
- c) movimentação financeira da Mastra incompatível com a receita bruta declarada, com recebimento de créditos bancários relativos a vendas documentadas por notas fiscais emitidas por empresas vinculadas;
- d) constituição de empresas subsidiárias em nome de empregados ou ex-empregados da Mastra, sobre os quais esta exerceria influência;
- e) outorga de procurações por diversas empresas vinculadas a empregados ou ex-empregados, com alternância de representantes entre as sociedades;
- f) utilização do mesmo profissional contábil por diversas pessoas jurídicas relacionadas;
- g) manutenção de quadros de funcionários reduzidos e incompatíveis com o volume de faturamento atribuído às empresas;
- h) existência de capital social desproporcionalmente baixo em relação às receitas auferidas, havendo casos em que a receita bruta seria superior a mil vezes o capital investido;
- i) aquisição, por empresa vinculada, de imóveis anteriormente pertencentes à Mastra, os quais continuariam sendo utilizados por esta mediante locação;
- j) integralização, no capital da Shearer, de imóveis pertencentes ao Sr. Ângelo, posteriormente transferidos ao capital de outras empresas vinculadas; e
- k) utilização da conta contábil “Adiantamento de Clientes” para a transferência de recursos provenientes das vendas efetuadas pelas unidades comerciais, sem o correspondente registro em conta de resultado.

5) Do histórico societário da Shearer

No item 1.2 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 18/20, a autoridade fiscal descreveu o histórico de constituição da Shearer, suas alterações societárias, integralizações de capital e demais operações relevantes.

A sociedade teria sido transformada em empresa unipessoal, com participação integral da Sra. Maridel, inicialmente pelo prazo de 180 dias. Essa condição, entretanto, teria permanecido até a data do procedimento fiscal.

A fiscalização concluiu que a constituição da sociedade, mediante a integralização de bens imóveis de valores expressivos pelo Sr. Ângelo Lima, seguida da transferência da empresa à sua filha e ao seu genro, demonstraria a existência de vínculo familiar, societário e patrimonial entre os envolvidos e a empresa Mastra.

6) Das intimações e dos esclarecimentos apresentados

A contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Ação Fiscal em 6 de março de 2019.

Na ocasião, foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às seguintes operações:

a) comprovação da efetividade dos valores declarados como distribuição de lucros e dividendos, informados na Declaração de Ajuste Anual no quadro de rendimentos isentos e não tributáveis, provenientes da empresa Shearer do Brasil Agropecuária e Participações, inscrita no CNPJ sob o nº 54.484.407/0001-60;

b) apresentação dos contratos de mútuo referentes aos empréstimos recebidos no ano de 2017 das seguintes empresas:

- Materland Administração de Bens e Participações Ltda., no valor de R\$ 1.696.770,63; e
- Shearer Participações Eireli, no valor de R\$ 3.751.900,00;

c) esclarecimento sobre eventual recebimento de valores decorrentes do retorno de capital investido em empresas situadas nas Ilhas Virgens.

Em resposta, a contribuinte alegou, em síntese, que os valores recebidos da Shearer correspondiam à distribuição de lucros, tendo apresentado comprovantes dos créditos bancários.

Quanto aos empréstimos, apresentou contratos de mútuo nos quais figurava como mutuária ou mutuante, acompanhados dos respectivos comprovantes bancários.

Em relação aos investimentos realizados no exterior, declarou não ter recebido qualquer valor a título de retorno de capital.

6) Das conclusões da fiscalização

Após examinar os documentos apresentados, a fiscalização concluiu que as empresas envolvidas não possuíam existência operacional autônoma e corresponderiam, na realidade, a unidades vinculadas à Mastra.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, tais sociedades teriam sido constituídas para ocultar bens de credores, especialmente do Erário Público, mediante a integralização de ativos pertencentes ao Sr. Ângelo ou à própria Mastra.

Em relação à Shearer, a autoridade fiscal destacou que o Sr. Ângelo incluiu sua filha no quadro societário e que, após a saída dos demais sócios, a sociedade se tornou unipessoal, passando a ter 100% de seu capital pertencente à Sra. Maridel.

A fiscalização também analisou a evolução patrimonial da contribuinte entre os anos de 2008 e 2018, sua posição empresarial e outras situações nas quais teria recebido rendimentos de empresas a ela vinculadas, formalmente apresentados como empréstimos.

b) . Das transferências realizadas por intermédio da Shearer

A autoridade fiscal sustentou que a Shearer teria sido utilizada como intermediária para a transferência de recursos da empresa Eximparts para a pessoa física da contribuinte.

Segundo a fiscalização, a Eximparts teria transferido aproximadamente R\$ 36 milhões à Shearer sob a forma de empréstimo, uma vez que não seria possível realizar diretamente uma distribuição de lucros.

Os valores, contudo, não teriam sido devolvidos nem cobrados pela empresa credora, circunstância que, na avaliação fiscal, indicaria que a operação de empréstimo foi utilizada para mascarar a transferência de recursos.

c) . Das operações envolvendo a Materland

O Termo de Verificação Fiscal também relata operações de aquisição de quotas da empresa Materland pertencentes à Shearer, as quais teriam resultado em prejuízo no valor de R\$ 4.886.058,73.

Segundo a autoridade fiscal, o pagamento dessa aquisição não teria sido comprovado, tampouco teriam sido formalizadas as correspondentes alterações contratuais.

Foram ainda identificadas transferências de recursos apresentadas como redução de capital da Shearer, bem como operações realizadas por intermédio da Materland.

De acordo com a fiscalização, a Materland teria transferido recursos à sócia após receber empréstimos da Shearer e promover redução de seu capital social. Esse procedimento teria sido utilizado para transferir valores à contribuinte sem a incidência da tributação correspondente.

A autoridade fiscal destacou, ainda, que as transferências entre as empresas e destas para a contribuinte eram realizadas por meio do Banco Bradesco. Em contrapartida, as supostas devoluções de empréstimos e integralizações de capital efetuadas pela contribuinte teriam ocorrido mediante pagamentos em espécie.

d) Da participação atribuída à contribuinte

No item 1.4 do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 25, a autoridade fiscal examinou a legislação relativa ao crime de lavagem de dinheiro e indicou as circunstâncias pelas quais os recursos e bens supostamente ocultados teriam sido posteriormente incorporados ao patrimônio da contribuinte.

Embora não figurasse formalmente como administradora da Mastra, a fiscalização sustentou que a Sra. Maridel exerceria a administração de fato da empresa.

Segundo o Auditor-Fiscal, a contribuinte participaria de decisões estratégicas relacionadas aos negócios considerados fraudulentos e seria uma das beneficiárias das práticas de sonegação fiscal atribuídas ao grupo.

A fiscalização concluiu que a estrutura societária teria sido organizada de modo a ocultar os efetivos administradores, mediante a utilização de uma extensa rede de pessoas interpostas que se alternavam nos quadros societários ou recebiam poderes de representação por meio de procurações.

e) Da doação realizada pela contribuinte

A autoridade fiscal registrou que, após o início da fiscalização, ocorrido em 13 de julho de 2017, a contribuinte realizou, em 25 de setembro de 2017, doação no valor total de R\$ 5.667.780,68 aos seus filhos Henrique Lima e Souza e Matheus Lima e Souza.

A doação foi formalizada por meio de escritura pública lavrada em tabelionato.

f) Da base de cálculo e da multa qualificada

Os valores que compõem as bases de cálculo das infrações correspondem aos recursos recebidos das empresas Shearer e Materland, declarados pela contribuinte como empréstimos ou como distribuição de lucros.

A fiscalização considerou que essas classificações foram indevidas e discriminou os respectivos valores no quadro constante à fl. 26 do Termo de Verificação Fiscal.

Ao final, a autoridade fiscal indicou as circunstâncias que, em seu entendimento, justificariam a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos da legislação tributária.

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 14 de novembro de 2019, conforme documento de fl. 309.

O texto também pode ser ajustado para um estilo mais conciso, mais técnico ou mais próximo do padrão utilizado em acórdãos administrativos.

Da impugnação

Regularmente cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 314/381, em 11 de dezembro de 2019.

Após breve síntese dos fatos, formulou alegações preliminares e de mérito, nos termos a seguir expostos.

I – Das questões preliminares

1. Da decadência relativa ao ano-calendário de 2013

A impugnante sustenta que teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2013.

Acrescenta que o valor de R\$ 1.130.000,00, registrado como empréstimo concedido pela empresa Materland Administração de Bens e Participações Ltda., teria sido recebido em período anterior ao ano de 2013, conforme informado em declaração correspondente a exercício precedente.

2. Da ausência de documentos relativos à fiscalização da Mastra

A contribuinte alega que o lançamento foi fundamentado, em parte substancial, em conclusões decorrentes de procedimento fiscal realizado na empresa Mastra Indústria e Comércio Ltda.

Entretanto, afirma que os documentos produzidos naquela fiscalização não foram juntados aos presentes autos. Ressalta que o procedimento realizado na Mastra decorreu de mandado distinto, do qual a impugnante não teria participado e no qual não teria sido objeto de qualquer diligência.

Sustenta, ainda, que o presente lançamento não possui natureza reflexa e que não foram anexados aos autos elementos documentais provenientes da fiscalização realizada na Mastra.

Nesse contexto, argumenta que a autuação teria sido fundamentada exclusivamente nas afirmações dos Auditores-Fiscais, sem a apresentação dos elementos de prova que lhes dariam suporte.

Segundo a impugnante, a ausência dessa documentação acarretaria cerceamento do direito de defesa, pois a impediria de conhecer e contestar integralmente os fundamentos do lançamento. Além disso, impediria os julgadores administrativos de examinar a consistência e a credibilidade das conclusões apresentadas pela fiscalização.

3. Da nulidade por deficiência na descrição da infração

A impugnante suscita, ainda, a nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição específica da conduta infracional, do fato gerador e do respectivo fundamento legal.

Alega que, ressalvado determinado trecho do Termo de Verificação Fiscal no qual a autoridade afirma que os valores recebidos não teriam natureza de lucros ou de empréstimos, o lançamento não teria indicado qual seria a verdadeira natureza jurídica ou econômica dos recursos tributados.

Sustenta, assim, que a fiscalização se limitou a reproduzir conclusões extraídas do procedimento realizado na empresa Mastra, sem demonstrar, de maneira individualizada, os fatos imputados à contribuinte.

4. Da alegada inversão do ônus da prova

A contribuinte afirma que as contabilidades das empresas Shearer e Materland foram regularmente escrituradas e que os valores recebidos foram informados em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Segundo a impugnante, esses elementos teriam sido desconsiderados pela fiscalização, que teria transferido indevidamente à contribuinte o ônus de comprovar a regularidade de operações já registradas em documentos contábeis e fiscais.

Alega, ainda, que não foi demonstrada a existência de liame fático ou jurídico entre as supostas irregularidades apuradas na empresa Mastra e as operações de distribuição de lucros e concessão de empréstimos realizadas pelas empresas Shearer e Materland.

Em sua avaliação, a conexão entre esses fatos foi apenas afirmada pela autoridade fiscal, sem a correspondente comprovação.

II – Do mérito

1. Da regularidade dos lucros distribuídos e dos empréstimos

No mérito, a impugnante sustenta ser ilegal a tributação dos valores recebidos a título de lucros regularmente distribuídos e de empréstimos devidamente formalizados e informados em sua Declaração de Ajuste Anual.

Argumenta que as operações realizadas possuíam natureza jurídica própria e que a fiscalização não poderia descaracterizá-las sem provas concretas de irregularidade, simulação ou fraude.

Afirma, portanto, que os valores recebidos não constituiriam rendimentos omitidos, mas recursos decorrentes de relações societárias e contratuais regularmente contabilizadas.

2. Da distribuição de lucros pela Shearer

Em relação aos valores distribuídos pela empresa Shearer, a impugnante sustenta que sua contabilidade estava regular.

Faz referência às Escriturações Contábil Digital e Fiscal transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, cujas informações estariam disponíveis para consulta pela Administração Tributária.

Alega que os próprios argumentos da fiscalização teriam sido elaborados com base nos dados constantes dessas escriturações, circunstância que demonstraria a existência e a regularidade formal da contabilidade da empresa.

Acrescenta que as receitas da Shearer seriam provenientes da locação de galpões e do exercício de atividade rural, sem relação com as atividades comerciais ou industriais desenvolvidas pela empresa Mastra.

Dessa forma, sustenta que os lucros distribuídos pela Shearer decorreram de atividades econômicas próprias e regularmente exercidas.

3. Da efetividade dos contratos de empréstimo

A contribuinte defende a efetividade dos empréstimos recebidos, afirmando que os respectivos contratos foram apresentados no curso da fiscalização e se encontram juntados aos autos às fls. 120/125.

Segundo a impugnante, os negócios jurídicos foram formalizados, contabilizados e acompanhados dos correspondentes registros financeiros, não havendo fundamento para sua desconsideração.

4. Das operações realizadas pela Materland

Quanto às operações envolvendo a Materland, a impugnante afirma que a suspensão de determinados projetos imobiliários gerou disponibilidade de recursos na empresa.

Em razão dessa disponibilidade, teria decidido restituir para si parte do capital anteriormente investido.

Alega que, até a conclusão das formalidades necessárias à redução do capital social, os valores foram contabilizados como empréstimos. Posteriormente, com a formalização da redução de capital, teria sido realizada a compensação contábil dos respectivos valores.

Em apoio às suas alegações, indica a existência de alteração contratual e dos correspondentes registros contábeis.

5. Da redução de capital da Shearer

A contribuinte também sustenta a regularidade da operação de redução do capital social da empresa Shearer, conforme alteração societária indicada na impugnação.

Afirma que os valores inicialmente registrados como empréstimos foram posteriormente compensados contabilmente no âmbito dessa operação de redução de capital.

Segundo a impugnante, a sucessão dos registros contábeis refletiria apenas o intervalo entre a disponibilização dos recursos e a conclusão das formalidades societárias, não caracterizando distribuição disfarçada de rendimentos.

III – Da autonomia patrimonial e empresarial das sociedades

1. Da titularidade das participações societárias

A impugnante contesta as afirmações da fiscalização relativas à existência de esquema fraudulento.

Declara ser titular de 100% das quotas da empresa Shearer, a qual, por sua vez, possuiria participação na Materland e nas sociedades de propósito específico Argos e Astéria.

Sustenta que, por ser a única titular das participações societárias, os recursos disponíveis nas empresas lhe pertenceriam economicamente, observadas as formas jurídicas próprias para sua movimentação.

Afirma que as operações realizadas entre as sociedades representariam investimentos e desinvestimentos entre controladora e controladas, com valores integralmente registrados na contabilidade e informados ao Fisco.

2. Da ausência de participação nas atividades da Mastra

A contribuinte alega não ter participado das condutas ou operações empresariais atribuídas à Mastra.

Sustenta que suas atividades empresariais seriam autônomas e desvinculadas das atividades desenvolvidas por aquela empresa.

Afirma não ter obtido benefício econômico decorrente das supostas irregularidades apuradas na Mastra e nega a existência de confusão patrimonial entre seus bens, os bens de suas empresas e o patrimônio da Mastra.

3. Da regularidade das movimentações entre as empresas

Com base nesses argumentos, sustenta que não houve distribuição irregular de lucros e que as operações de empréstimo foram legítimas.

Alega que a descon sideração das operações realizadas entre a Mastra e suas empresas distribuidoras foi fundamentada em mera presunção.

Argumenta que, caso se considerassem inexistentes todas as pessoas jurídicas e operações relacionadas ao grupo, seria necessário, por coerência, descon siderar também os demais atos praticados por essas sociedades para fins fiscais.

Nesse caso, segundo a impugnante, os tributos pagos pelas empresas Materland e Shearer teriam sido recolhidos indevidamente e deveriam ser restituídos.

IV – Do histórico e das atividades empresariais da impugnante

1. Da atuação no ramo imobiliário

A impugnante apresenta histórico de sua atuação empresarial no setor imobiliário e descreve os eventos societários que culminaram na atual estrutura da empresa Shearer.

Afirma que, embora tenha trabalhado como funcionária da Mastra até o ano de 2009, nunca teria participado da administração da empresa.

Sustenta que passou a atuar exclusivamente nas empresas Shearer e Materland, dedicadas à locação de imóveis próprios.

Relata que, em 2014, ingressou no ramo de incorporação imobiliária, ocasião em que foram constituídas as sociedades de propósito específico Argos e Astéria Empreendimentos Imobiliários.

Essas sociedades teriam sido criadas para desenvolver empreendimentos imobiliários em terrenos integralizados aos respectivos capitais sociais.

2. Da suspensão dos projetos imobiliários

Segundo a impugnante, determinados projetos imobiliários foram suspensos em razão da conjuntura econômica.

A suspensão desses projetos teria resultado na disponibilidade temporária de recursos nas empresas, circunstância que explicaria algumas das operações de empréstimo e de redução de capital questionadas pela fiscalização.

3. Da empresa Meudeposito.Net

A contribuinte menciona, ainda, a constituição da empresa Meudeposito.Net, Self Storage e Guarda de Bens Móveis Ltda.

Embora essa sociedade não tenha sido mencionada pela fiscalização, a impugnante sustenta que sua existência demonstraria a autonomia e a diversidade de suas atividades empresariais em relação à empresa Mastra.

V – Dos imóveis pertencentes às empresas

A impugnante afirma que parte significativa dos imóveis integrantes do patrimônio da Shearer e da Materland foi adquirida diretamente por essas sociedades no exercício de suas atividades imobiliárias.

Sustenta, portanto, que tais bens nunca pertenceram ao Sr. Ângelo Lima ou à empresa Mastra.

Acrescenta que o único imóvel adquirido durante o período objeto da fiscalização teria sido uma área de 255 m², situada no loteamento “Chácara Antonieta”, destinada a futuro empreendimento imobiliário, conforme documentação de fl. 369.

A contribuinte apresenta o histórico dos imóveis pertencentes à Shearer, à Materland e às respectivas subsidiárias, contestando a afirmação de que as operações teriam sido realizadas com o objetivo de ocultar patrimônio.

Nega, ainda, ter obtido benefício econômico decorrente de eventual ocultação de bens e contesta a alegação de confusão patrimonial.

VI – Da inexistência de simulação e da impossibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas

A impugnante sustenta que não houve simulação nas operações realizadas.

Alega, ainda, ser juridicamente inviável desconsiderar a personalidade jurídica das empresas Shearer e Materland sem a demonstração dos requisitos legais necessários.

Contesta a conclusão fiscal de que os lucros distribuídos, os empréstimos e as devoluções de capital seriam indevidos apenas porque a fiscalização realizada na empresa Mastra teria identificado um suposto esquema artificial de comercialização destinado à supressão de receitas e tributos.

Segundo a impugnante, a autoridade fiscal teria considerado, sem provas suficientes, que suas empresas integravam o referido esquema.

Em sentido contrário, sustenta ter demonstrado que suas sociedades exercem atividades próprias, autônomas e desvinculadas da Mastra.

Afirma que o modelo empresarial adotado possui propósitos comerciais e mercadológicos distintos da mera obtenção de economia tributária.

Defende, assim, que não houve artificialidade, abuso ou simulação de atos jurídicos que autorizasse sua desconsideração para fins tributários.

Alega ter comprovado a existência efetiva de suas empresas e o exercício de atividades agrícolas e imobiliárias, distintas das atividades desenvolvidas pela Mastra.

Conclui que a fiscalização não demonstrou qualquer ilegalidade ou abusividade nas operações realizadas.

VII – Da multa de ofício qualificada

A contribuinte contesta a aplicação da multa de ofício qualificada.

Sustenta que não agiu com dolo, fraude ou simulação e que sua conduta não poderia ser caracterizada como fraudulenta.

Reitera não ter exercido qualquer função de gestão, ingerência ou participação nos atos e condutas da empresa Mastra, tendo se dedicado exclusivamente às operações de suas próprias empresas: Materland, Shearer, Argos e Astéria.

Alega, portanto, que não foram demonstrados os elementos subjetivos necessários à qualificação da penalidade.

Sustenta, ainda, que a multa aplicada possuiria efeito confiscatório.

VIII – Da repercussão criminal

No que se refere às possíveis repercussões criminais mencionadas pela fiscalização, a impugnante afirma não ter integrado os quadros societários ou gerenciais da Mastra.

Alega, igualmente, que não foi demonstrada a obtenção de qualquer benefício em seu favor decorrente das condutas atribuídas àquela empresa.

IX – Dos pedidos

Ao final, a impugnante requer:

1. que seja declarada a nulidade do Auto de Infração:
 - a) em razão da decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2013; ou
 - b) em razão da ausência de provas do fato tributável e da inexistência de liame fático ou jurídico entre as narrativas fiscais e a hipótese de incidência indicada no lançamento;
2. que seja afastada a tributação incidente sobre os valores recebidos a título de empréstimos e lucros distribuídos, em razão:
 - a) da impossibilidade de descaracterização de sua natureza jurídica, diante da efetiva contabilização das operações; e
 - b) da ausência de comprovação das ilicitudes apontadas pela fiscalização, circunstância que impediria a requalificação dos empréstimos e dos lucros como rendimentos tributáveis da pessoa física;
3. subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, que a multa de ofício seja reduzida ao percentual máximo de 75%, diante da ausência de comprovação de intuito doloso e do alegado efeito confiscatório da penalidade aplicada; e
4. que seja admitida a juntada posterior de novos documentos, bem como a produção de outras provas consideradas necessárias, incluindo perícias, expedição de ofícios, declarações, constatações e diligências.

Do acórdão recorrido

Ao apreciar a impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ afastou a prejudicial de decadência suscitada em relação ao ano-calendário de 2013.

I – Da decadência

A decisão recorrida entendeu aplicável ao caso o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, em razão da constatação, pela autoridade fiscal, de conduta dolosa, fraude e sonegação.

Após discorrer sobre o regime de lançamento por homologação, o colegiado consignou que, nos tributos submetidos a essa modalidade de lançamento, o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores pela Administração Tributária normalmente se dá mediante o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Assinalou, ainda, que o Fisco não poderia, antes do encerramento do ano-calendário, atribuir mora ao sujeito passivo e promover o lançamento de ofício, devendo aguardar

a apresentação da Declaração de Ajuste Anual, por meio da qual o contribuinte leva os rendimentos ao conhecimento da Administração e os submete à tributação.

No caso concreto, contudo, a DRJ considerou que a autoridade lançadora identificou e descreveu a utilização de artifícios contábeis destinados a ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos auferidos nos períodos abrangidos pela fiscalização.

Segundo o acórdão recorrido, as circunstâncias apuradas evidenciariam a prática de fraude e sonegação, razão pela qual o prazo para a constituição dos créditos tributários deveria ser contado na forma do art. 173, inciso I, combinado com o art. 150, § 4º, do CTN.

Com base nesse entendimento, concluiu que, sendo 2013 o ano-calendário mais antigo abrangido pelo lançamento, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário somente se encerraria em 31 de dezembro de 2019.

Dessa forma, afastou a decadência arguida pela impugnante, mas, no tocante ao argumento de que parte dos valores recebidos era de anos anteriores, transferiu a discussão para a análise de mérito.

II – Dos valores relativos a empréstimos recebidos em períodos anteriores

No mérito, o acórdão recorrido reconheceu que parte dos valores incluídos no lançamento correspondia a empréstimos recebidos em anos anteriores ao período autuado, motivo pelo qual determinou sua exclusão da base de cálculo.

A impugnante sustentou que o montante de R\$ 1.130.000,00 correspondia à soma de dois empréstimos recebidos da empresa Materland, nos valores de R\$ 430.000,00 e R\$ 700.000,00.

Afirmou que essas operações já constavam de declaração apresentada anteriormente, relativa ao ano-calendário de 2012.

Conforme registrado à fl. 26 dos autos, os valores e a natureza dos rendimentos foram reclassificados pela fiscalização em quadro próprio.

Considerando que o valor de R\$ 1.130.000,00 havia sido incluído entre os rendimentos lançados no ano-calendário de 2013, a DRJ examinou as informações constantes da Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2010, uma vez que o Auditor-Fiscal havia consignado, à fl. 21, que os empréstimos teriam sido concedidos naquele ano.

1. Informações relativas ao ano-calendário de 2010

De acordo com os dados analisados pela decisão recorrida, no ano-calendário de 2010 a contribuinte:

- a) possuía participação correspondente a 0,01% das quotas da empresa Shearer;
- b) recebeu R\$ 87.360,00 a título de distribuição de lucros;

c) recebeu da empresa Materland dois empréstimos, um no valor de R\$ 430.000,00 e outro no valor de R\$ 700.000,00; e

d) declarou patrimônio no valor de R\$ 1.605.465,94.

2. Informações relativas ao ano-calendário de 2013

Em relação ao ano-calendário de 2013, a decisão registrou que a contribuinte informou em sua declaração ter realizado a devolução à Materland do empréstimo de R\$ 430.000,00 recebido em 2010.

A fiscalização, contudo, considerou que essa devolução não teria sido comprovada, pois a escrituração contábil da Materland indicava que o pagamento teria ocorrido em espécie.

Embora intimada a comprovar a efetividade da devolução, a empresa não teria apresentado documentação comprobatória.

Não obstante a ausência de prova da restituição, a DRJ entendeu ser incontroverso que a disponibilidade econômica correspondente ao montante de R\$ 1.130.000,00 foi adquirida pela contribuinte no ano-calendário de 2010.

Assim, independentemente das circunstâncias que levaram a fiscalização a reclassificar a natureza desses rendimentos, o fato gerador teria ocorrido naquele período.

Por essa razão, concluiu que os valores não poderiam integrar a base de cálculo do lançamento relativo ao ano-calendário de 2013, uma vez que a ciência da autuação ocorreu aproximadamente nove anos após o seu recebimento.

Desse modo, foi determinada a exclusão do montante de R\$ 1.130.000,00 da base de cálculo do lançamento.

III – Dos demais argumentos da impugnação

Os demais argumentos apresentados pela contribuinte foram rejeitados pela decisão de primeira instância.

Na análise do mérito, a DRJ examinou, individualmente, as Declarações de Ajuste Anual relativas a cada ano-calendário abrangido pela autuação, confrontando-as com os documentos que fundamentaram o lançamento e com os elementos apresentados pela contribuinte em sua impugnação.

O colegiado concluiu que, ressalvado o valor de R\$ 1.130.000,00 recebido em período anterior, os demais montantes foram indevidamente classificados pela contribuinte como empréstimos, lucros distribuídos ou devoluções de capital.

Considerou, assim, que esses valores possuíam natureza de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas e deveriam ter sido incluídos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

IV – Da reclassificação dos rendimentos

O acórdão recorrido entendeu que a forma pela qual os valores foram registrados pela fonte pagadora ou declarados pelo contribuinte não seria suficiente para determinar sua natureza tributária.

Segundo a decisão, deveria prevalecer a efetiva natureza econômica dos recursos recebidos, independentemente da denominação atribuída às operações pelas partes envolvidas.

A DRJ considerou comprovado que a contribuinte classificou indevidamente, em suas Declarações de Ajuste Anual, a natureza de determinados rendimentos recebidos nos anos-calendário fiscalizados, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável.

Diante disso, julgou legítimo o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

V – Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas

A decisão consignou que o contribuinte está obrigado a informar, em sua Declaração de Ajuste Anual, todos os rendimentos auferidos durante o ano-calendário, para fins de apuração do imposto devido no exercício correspondente.

Com fundamento no art. 7º da Lei nº 9.250/1995, concluiu que os valores reclassificados pela fiscalização deveriam ter sido oferecidos à tributação como rendimentos recebidos de pessoas jurídicas.

A ausência dessa informação nas declarações apresentadas caracterizaria omissão de rendimentos, legitimando a constituição do crédito tributário.

VI – Da multa de ofício qualificada

A DRJ manteve a aplicação da multa de ofício qualificada.

Segundo o acórdão, as circunstâncias apuradas pela fiscalização demonstrariam, de forma inequívoca, a existência dos elementos necessários à qualificação da penalidade, especialmente o intuito de ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos recebidos.

A decisão considerou que a utilização de registros contábeis e de operações formalmente apresentadas como empréstimos, distribuição de lucros e devolução de capital teria sido empregada com o propósito de reduzir a base tributável da pessoa física.

Dessa forma, reconheceu a incidência da multa prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

VII – Da ementa

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Exercícios: 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA PESSOA FÍSICA

Independentemente da destinação atribuída pelo sujeito passivo aos valores recebidos ou da forma pela qual tenham sido escriturados pela fonte pagadora, os recursos efetivamente disponibilizados à pessoa física constituem renda.

Comprovado que o contribuinte classificou indevidamente, em suas Declarações de Ajuste Anual, a natureza dos rendimentos auferidos nos respectivos anos-calendário, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, impõe-se o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

O contribuinte deve informar, na Declaração de Ajuste Anual correspondente, todos os rendimentos auferidos durante o ano-calendário, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda, conforme dispõe o art. 7º da Lei nº 9.250/1995.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada quando comprovadas, de maneira inequívoca, as circunstâncias que autorizam sua incidência, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação procedente em parte.

Crédito tributário mantido em parte.

Da ciência da decisão e do recurso voluntário

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 22 de dezembro de 2020.

Em 20 de janeiro de 2021, apresentou tempestivamente recurso voluntário contra o acórdão proferido pela DRJ.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

.

Em suas razões recursais, a recorrente repisa, em essência, as teses anteriormente apresentadas na impugnação, reiterando as alegações de decadência parcial do crédito tributário, nulidade do lançamento, insuficiência probatória, regularidade dos empréstimos e das distribuições de lucros, inexistência de simulação ou confusão patrimonial e improcedência da multa de ofício qualificada.

I – Das questões preliminares

1. Da decadência relativa ao ano-calendário de 2013

A recorrente renova a alegação de que os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2013 estariam alcançados pela decadência.

Sustenta que, embora a decisão recorrida tenha reconhecido a impossibilidade de manutenção do lançamento sobre o montante de R\$ 1.130.000,00, por se tratar de disponibilidade econômica adquirida em período anterior, manteve indevidamente outros valores atribuídos ao mesmo ano-calendário.

Argumenta, assim, que o reconhecimento parcial promovido pela DRJ reforçaria a necessidade de exclusão integral dos valores relacionados ao período de 2013.

2. Das nulidades do Auto de Infração

A recorrente reitera a alegação de nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a fiscalização se baseou em conclusões extraídas de procedimento fiscal realizado contra a empresa Mastra, sem que os documentos correspondentes fossem juntados aos presentes autos.

Afirma que não teve acesso aos elementos probatórios que teriam fundamentado as conclusões da fiscalização, o que teria impedido o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Sustenta, ainda, que a ausência desses documentos impossibilitaria o próprio órgão julgador de verificar a consistência das afirmações constantes do Termo de Verificação Fiscal.

Acrescenta que a decisão de primeira instância não teria enfrentado adequadamente tais alegações, limitando-se a acolher as conclusões da autoridade lançadora sem examinar a ausência das provas provenientes da fiscalização da Mastra.

3. Da ausência de descrição clara da infração

A recorrente também renova a alegação de deficiência na descrição da infração.

Afirma que a autoridade fiscal apenas concluiu que os valores recebidos não possuíam natureza de lucros regularmente distribuídos ou de empréstimos legítimos, sem, contudo, indicar de maneira precisa qual seria a verdadeira natureza jurídica ou econômica dos recursos tributados.

Sustenta que o lançamento se baseou em enquadramento legal genérico e contraditório, sem a identificação individualizada dos fatos geradores do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Segundo a recorrente, a ausência de descrição específica da conduta, da natureza dos rendimentos e da correspondente hipótese de incidência comprometeria a validade do lançamento.

4. Da insuficiência de provas

A contribuinte repisa o argumento de que a fiscalização não apresentou provas suficientes para sustentar a exigência tributária.

Alega não ter sido demonstrada:

a) sua participação em eventuais irregularidades praticadas no âmbito da empresa Mastra;

b) a existência de vínculo entre as supostas fraudes atribuídas à Mastra e os lucros ou empréstimos recebidos das empresas Shearer e Materland; e

c) a existência de fundamento concreto para a desconsideração da contabilidade regularmente mantida por essas sociedades.

Sustenta que as conclusões fiscais decorreriam de presunções e de associações genéricas entre empresas e pessoas ligadas por relações familiares ou societárias, sem a demonstração individualizada de sua participação nas condutas descritas.

II – Dos argumentos de mérito

1. Da efetividade dos empréstimos e das devoluções de capital

No mérito, a recorrente reitera que os contratos de mútuo celebrados entre ela e suas empresas correspondiam a operações reais e efetivas.

Afirma que os empréstimos foram formalizados por meio de instrumentos contratuais, registrados na contabilidade das pessoas jurídicas e acompanhados de comprovantes de movimentação bancária.

Sustenta, ainda, que parte dos valores questionados pela fiscalização decorreu de operações regulares de redução de capital social, posteriormente formalizadas por meio das correspondentes alterações societárias.

Segundo a recorrente, os valores inicialmente contabilizados como empréstimos foram compensados quando concluídas as formalidades necessárias à redução de capital, não havendo fundamento para sua reclassificação como rendimentos tributáveis.

2. Da legitimidade dos lucros distribuídos

A recorrente renova a alegação de que os lucros distribuídos pela empresa Shearer eram legítimos e possuíam suporte em contabilidade regularmente escriturada.

Afirma que a sociedade transmitiu suas Escriturações Contábil Digital e Fiscal e que os lucros apurados decorreram principalmente de receitas provenientes da locação de imóveis e do exercício de atividades agropecuárias.

Argumenta que tais resultados foram regularmente apurados e submetidos à tributação no âmbito da pessoa jurídica, razão pela qual sua posterior distribuição à sócia estaria abrangida pela isenção prevista na legislação.

Sustenta, portanto, que a fiscalização não poderia reclassificar os valores como rendimentos tributáveis da pessoa física sem antes demonstrar a inexistência dos lucros ou a irregularidade da contabilidade que lhes deu suporte.

3. Da inexistência de simulação

A recorrente repisa a tese de que a fiscalização estabeleceu conexão artificial entre as operações realizadas pelas empresas Shearer e Materland e as supostas irregularidades atribuídas à Mastra.

Defende que suas empresas possuem personalidade jurídica, patrimônio, estrutura e atividades econômicas próprias, distintas das atividades desenvolvidas pela Mastra.

Alega, ainda, que parte relevante do patrimônio dessas sociedades foi constituída muito antes dos fatos examinados na fiscalização da Mastra.

Sustenta não ter havido utilização de pessoas interpostas, ocultação patrimonial ou qualquer outro expediente destinado a dissimular a titularidade de bens ou recursos.

Afirma que as operações questionadas possuíam propósitos empresariais e negociais próprios, não sendo possível desconsiderá-las com base apenas em vínculos familiares ou societários.

4. Da inexistência de confusão patrimonial

A recorrente também renova a contestação à alegação de confusão patrimonial.

Para tanto, apresenta o histórico de aquisição de diversos imóveis pertencentes às empresas Shearer, Materland e às sociedades por elas controladas.

Afirma que parte significativa desses bens foi adquirida décadas antes dos fatos investigados e que o patrimônio das empresas decorreu do exercício regular de atividades imobiliárias, rurais e de locação de imóveis.

Sustenta que os bens não foram transferidos com a finalidade de ocultação patrimonial nem possuíam relação com as supostas irregularidades praticadas pela Mastra.

Conclui que a fiscalização não demonstrou mistura indevida de patrimônios, utilização indistinta de bens ou ausência de autonomia entre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas.

III – Da multa de ofício qualificada

A recorrente reitera a impugnação à multa de ofício qualificada, aplicada no percentual de 150%.

Argumenta que não foi comprovada a existência de dolo, fraude, conluio ou simulação que autorizasse o agravamento da penalidade.

Sustenta que as operações foram formalizadas, registradas contabilmente e informadas nas declarações apresentadas ao Fisco, circunstâncias que afastariam a intenção deliberada de ocultar fatos geradores ou impedir o conhecimento da obrigação tributária.

Afirma que eventual divergência quanto à natureza jurídica ou tributária dos valores não seria suficiente, por si só, para caracterizar conduta fraudulenta.

Invocando entendimentos sumulados no âmbito do CARF e precedentes do Supremo Tribunal Federal, requer, subsidiariamente, que a multa seja reduzida ao percentual ordinário de 75%.

IV – Dos pedidos

Ao final, a recorrente requer:

1. o reconhecimento da decadência dos créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2013;
2. a declaração de nulidade do Auto de Infração, em razão:
 - a) da ausência de documentos que teriam fundamentado as conclusões extraídas da fiscalização da empresa Mastra;
 - b) do alegado cerceamento do direito de defesa;
 - c) da insuficiência na descrição da infração e do fato gerador; e
 - d) da ausência de provas do vínculo entre as condutas atribuídas à Mastra e os valores recebidos pela recorrente;
3. no mérito, o cancelamento da exigência tributária incidente sobre os valores recebidos a título de lucros distribuídos, empréstimos e devoluções de capital, em razão da regularidade e efetividade das operações; e
4. subsidiariamente, caso mantida a exigência principal, a redução da multa de ofício qualificada de 150% para o percentual ordinário de 75%.

Sem contrarrazões

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, relator

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve, portanto, ser parcialmente conhecido.

No acórdão recorrido, em relação ao ano calendário de 2013, valor referente a mútuo declarado em ano anterior foi reconhecido como decadente. Dado não se tratar de matéria devolvida a este colegiado, descabido seu conhecimento por perda de interesse recursal.

Tendo em vista que o contribuinte, em sede recursal, limitou-se a reiterar as alegações já expendidas na impugnação, e considerando que a decisão recorrida está em consonância com o meu entendimento, adoto-a integralmente como razão de decidir, nos termos da faculdade conferida ao julgador pelo inciso I do § 12 do art. 114 do novo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Das preliminares

Da arguição de decadência referente ao ano calendário de 2013

No tocante à arguição de decadência, cumpre anotar que embora o impugnante tenha arguido em questão preliminar, é matéria de mérito. Entretanto, esta alegação será apreciada neste tópico conjuntamente com as questões preliminares.

Notadamente, a defendente entende que o prazo decadencial aplicável seria o previsto artigo 150, § 4º do CTN, entretanto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I), exceto nas hipóteses de antecipação da data de início do prazo decadencial, estabelecida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN, e de declaração de nulidade do lançamento por vício formal (CTN, art. 173, II).

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

O vocábulo "exercício" mencionado no inciso I do artigo 173 do CTN é o período temporal em que as operações financeiras dos entes públicos ocorrem. É o chamado "exercício financeiro", cujo conceito está ligado ao orçamento público e que, em nosso país, coincide com o ano civil (artigo 34 da Lei nº 4.320/1964). O jurista e professor de Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas Eurico Marcos Diniz de Santi, (2001, p. 168) manifesta este entendimento que predomina:

"Exercício é o período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro, nos termos do art. 34 da Lei nº 4.320/64"

Assim se posiciona Leandro Paulsen (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 15ª Edição, 2013, p. 1195):

" – Contagem de Prazo – O lançamento de ofício pode ser efetuado quando ocorre o fato gerador do tributo sujeito a lançamento por homologação, quando decorre o prazo para apresentação de declaração nos casos de tributo sujeito a lançamento por declaração ou quando vence o tributo sujeito a lançamento por homologação sem que o contribuinte tenha efetuado seu pagamento. O prazo de cinco anos para o lançamento terá início no primeiro dia do ano subsequente a tais ocorrências."

Outra questão a ser esclarecida é a do conhecimento pela administração fazendária da atividade exercida pelo sujeito passivo. Qual a obrigação não cumprida que enseja a contagem do prazo decadencial na forma do inciso I do artigo 173 para o lançamento por homologação? Vejamos o que preceitua o artigo 150 do CTN e seu § 4º:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

O referido artigo dispõe que o lançamento por homologação é aquele que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, que por sua vez, tomando conhecimento desta atividade exercida expressamente a homologa. O § 4º ao tratar do prazo, fixa em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador e, homenageando a segurança jurídica, cria a ficção de que o lançamento está homologado se a Fazenda Pública não o fizer expressamente neste mesmo prazo. Apenas não se

aplicará o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador se verificada a existência de dolo, fraude ou simulação.

Ou seja, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade é a chave da questão para a utilização do art. 150, §4º do CTN. Se o contribuinte não cumpriu o dever de antecipar o pagamento desloca-se a discussão para o art. 173, I do CTN, pois o Fisco necessitaria de um prazo maior para fazer as verificações necessárias ao lançamento. E este é o entendimento dominante atualmente.

De acordo com a lição de Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 2002, p. 353) e de Hugo de Brito Machado (Curso De Direito Tributário, Malheiros, 1999, p. 140), no lançamento por homologação **há um prazo para apurar o montante devido e efetuar o pagamento**. Somente após o vencimento **desta obrigação específica** que nasce o direito de lançar do fisco, na modalidade de ofício.

Leandro Paulsen, ao manifestar-se sobre decadência em monografia sobre as contribuições de custeio para a seguridade social assim se posicionou:

"No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) **quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento**, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º, do CTN; 2) **quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento**, o prazo para lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN."

(Leandro Paulsen, Contribuições - Custeio da Seguridade Social, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 58).

No âmbito do Poder Executivo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em obediência à decretação de inconstitucionalidade pelo STF, dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, e parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977, (Súmula Vinculante nº 8), enunciou o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008 que, nas conclusões, tratou de maneira cristalina o instituto da decadência nos seguintes termos:

1. A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; **é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas**, a exemplo das regras fulminadas;
2. apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, **podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar)**;

3. na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
4. para fins de cômputo do prazo de decadência, **não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração**, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Finalmente, no âmbito do Poder Judiciário também prevalece o entendimento de que o determinante para a aplicação do prazo previsto no artigo 150 do CTN é ter a Fazenda Pública tomado conhecimento da atividade promovida pelo sujeito passivo de antecipar o pagamento, ou seja, há que existir um pagamento, mesmo que parcial. Trago a título ilustrativo a ementa do acórdão no Recurso Especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, que, no que se refere à decadência do direito de lançar definiu:

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: **(A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º).** PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos.

Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo

o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. **Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN**, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" — , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

Portanto, como exaustivamente demonstrado, o entendimento atual é o de que o conhecimento do Fisco sobre a existência de Fatos Geradores, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se dá mediante pagamentos.

Não poderia o fisco, antes de encerrado o ano calendário atribuir mora ao contribuinte e efetuar lançamento de ofício, mas aguardar a declaração de ajuste do contribuinte, que assim leva ao conhecimento da administração submetendo os rendimentos à tributação. (grifei)

Entretanto, no presente caso, uma vez que a autoridade lançadora verificou e descreveu a conduta dolosa do impugnante em meio a artifícios contábeis que evidenciam fraude e sonegação nos períodos de apuração alcançados na ação fiscal, notadamente ocultando da administração a real natureza do rendimento, a contagem do prazo para a constituição dos créditos tributários pela autoridade fazendária se opera nos termos do artigo 173, I, c/c o parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Destarte, sendo o ano-calendário 2013 o mais antigo, o prazo para constituição do crédito tributário relativo a este ano findou em 31/12/2019.

Da nulidade da autuação

O recorrente alega que a autuação tem correlação com fiscalização realizada na empresa Mastra e que os elementos probatórios daquela fiscalização deveriam ser transpostos aos presentes autos para evitar cerceamento de defesa. Traz em suas alegações

Toda a extensa narrativa feita pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal – diga-se desde logo, que é absolutamente impertinente com o objeto real da autuação: rendimentos da pessoa física – diz respeito a supostas conclusões que os mesmos auditores chegaram em fiscalização totalmente distinta, qual seja, a Fiscalização feita em face da empresa MASTRA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., objeto do MPF F nº 08.1.12.00-2017-00032-0.

Veja-se que o acórdão recorrido explica, de forma detalhada esta correlação e, nos documentos da autuação.

Em resumo a autoridade fiscal afirma expressamente que os recursos declarados por **Maridel da Silva Lima de Souza** como distribuição de lucros e empréstimos vieram das empresas **Shearer Participações** e **Materland Administração de Bens**, consideradas pela fiscalização vinculadas à **MASTRA**,

Segundo a fiscalização, a MASTRA operaria por meio de empresas satélites ou orbitantes que compravam seus produtos com subfaturamento e posteriormente remetiam os resultados à própria MASTRA ou a familiares do controlador. Entre essas empresas estariam Shearer, Materland, Eximparts e outras

A fiscalização sustenta que a **Shearer** e a **Materland** teriam sido utilizadas para transferir recursos à Sra. Maridel sob a aparência de lucros distribuídos ou empréstimos, quando, na visão do Fisco, esses valores teriam origem no esquema identificado na MASTRA.

Os valores objeto da autuação foram transferidos à recorrente pelas empresas das quais consta como sócia e, neste contexto, descabida a alegação de cerceamento de defesa.

Destaque-se ainda, conforme apontado no voto condutor do acórdão recorrido, que, em relação à empresa Mastra a recorrente fora indicada em fiscalização específica como responsável solidária, conforme acórdão 1.302-007.350, sendo determinada sua manutenção, com base nos artigos 124 e 135 do CTN.

Com relação a descrição dos fatos geradores, da mesma forma não assiste razão à recorrente.

Além da precisa descrição no TVF, os fundamentos e a delimitação dos fatos geradores, tipologia, alíquota aplicável, assim como a multa vinculada estão descritos no documento as fls 2-14 do processo.

Da mesma forma, tendo os atos sido praticados por autoridade competente, cumpridos os ritos formais previstos no art. 10º do Decreto 70235/72 e, da mesma forma, inobservadas as nulidades trazidas no artigo 59 do mesmo Decreto, descabida a alegação.

No que concerne ao argumento de descon sideração da contabilidade e personalidade das empresas, em que pese, conforme aponta o voto condutor do acórdão

recorrido, não ter sido matéria atinente aos autos, importa destacar que este tema está devidamente materializado nas matérias de mérito, que serão tratadas a seguir,

Do mérito

No enfrentamento das matérias de mérito, onde são objeto de litígio as distribuições de lucros, contratos de mútuo, simulação, confusão patrimonial e ainda a qualificação da multa, não vejo, na análise da matéria devolvida a este colegiado, reparo ao decidido pelo colegiado de piso, que, conforme previsão do RICARF, adoto como razão de decidir.

Em relação aos contratos de empréstimo, importante destacar que o julgador de piso reconheceu que a data de mútuo objeto de lançamento ocorrido em 2013 fora em 2010, excluindo-o da matéria em discussão e reconhecendo a impropriedade daquela fração do lançamento.

Diante desse fato, embora não tenha sido comprovada a devolução dos valores, é inequívoco que a aquisição daquela disponibilidade econômica ocorreu no ano calendário 2010, assim, é forçoso concluir que o fato gerador ocorreu naquele ano independentemente das circunstâncias verificadas pela fiscalização que levaram à reclassificação daquele rendimento, portanto, não cabe sua inclusão na base de cálculo do lançamento de ofício visto que a ciência do lançamento ocorreu depois de 9 anos de sua percepção.

Da matéria objeto do Recurso:

Situação diversa, ocorre quanto aos valores extraídos em 2014 e 2017 das empresas Shearer e Materland que foram acrescidos ao seu patrimônio, mas, declarados como empréstimos que não foram comprovados. Assim se manifestou a fiscalização às fls.20:

Com referência aos empréstimos, foram apresentados contratos de mútuo, em que a contribuinte assina como mutuária e mutuante, além dos respectivos comprovantes bancários. E, quanto ao retorno do capital investido em empresas no exterior foi declarado que não houve qualquer recebimento.

Os fatos demonstram que essas empresas efetivamente não existem, correspondem a unidades vinculadas à Mastra, dissimuladas em empresas unicamente no intuito de ocultarem bens de seus credores, em especial o Erário Público. Foram constituídas com capital integralizado pelo sr. Ângelo e da própria Mastra. Com referência à Shearer, o sr. Ângelo incluiu sua filha no quadro societário, e, com a saída dos demais sócios, a sociedade transformou-se em unipessoal sendo 100% do capital pertencente à sr. Maridel.

Importa ponderar que tais operações, depois de devidamente circularizadas, afiguraram-se nebulosas e carentes de melhor respaldo probatório, pois, embora

se
saib
a
que
não
há
ved
açã
o

legal de se tomar ou conceder empréstimos, tal circunstância não é oponível *erga omnes*, assim, as consequências jurídicas e fiscais podem não ser aquelas desejadas pelos envolvidos, visto tangenciar o direito de terceiros, no caso fazenda pública, que pode arguir a materialidade dos fatos, cujo ônus é do contribuinte.

Neste contexto, com relação aos valores declarados como empréstimo concedido pelas

empresas Shearer e Materland em 2014 e 2017, cumpre ressaltar o registro do acréscimo patrimonial, fls.21/22:

Ano de 2014

- A Shearer e a sra. Maridel são sócias da empresa Materland. A Shearer efetuou a venda de parte de suas cotas à sra. Maridel, operação que lhe custou uma perda de R\$ 4.886.058,73: foram transferidas 5.110.254 cotas por apenas R\$ 100.000,00. A sra. Maridel investiu R\$ 205.856,00, e sua participação no capital que era de 1% passou para 34% do capital de R\$ 15.341.500,00. Ainda, destaca-se que a transferência de R\$ 100.000,00 ocorreu em espécie.
- Efetuou o pagamento de um empréstimo à Materland de R\$ 700.000,00. Contudo o pagamento ocorreu em espécie. A empresa, intimada a comprovar a efetividade da entrega do recurso não apresentou qualquer documento comprobatório, a não ser registros contábeis.
- Recebeu da Shearer R\$ 249.215,88 a título de distribuição de lucros.
- Recebeu empréstimo da Shearer no valor de R\$ 100.000,00
- Patrimônio de R\$ 2.798.888,35

A operação de mútuo, no valor de R\$ 100.000,00 que teria sido contraído da empresa Shearer em 2014, tão-somente foi indicado na DIRPF da fiscalizada, sendo meramente declaratória e sua quitação meramente escritural sem substrato probatório como se extrai da DIRPF, fls.202/203:

Not
ada
me
nte,
à
vist
a do
pes
ado
des
ágio

sob o qual foram negociadas mais de cinco milhões de cotas, elevando sua participação de 1% para 34%, pretendeu-se aparentar uma aquisição pela Sra. Maridel de cotas do quadro societário da empresa Materland então composto por ela própria e pela empresa Shearer (na qual também figura como titular), que transferiria parte de suas cotas à ela pelo valor de R\$ 100.000,00 como fez constar na DIRPF do ano calendário de 2014, contudo, não se vislumbra comprovação do efetivo recolhimento da importância ao caixa da empresa Shearer.

No campo da declaração de bens transcrito no quadro acima, a participação societária da fiscalizada na Materland passou de R\$ 105.856,00 para R\$ 205.856,00, incremento no exato valor da operação de mútuo, lançada no campo DÍVIDAS E ÔNUS REAIS, que o Auditor constatou ter sido feito por crédito bancário da empresa Shearer para a Sra. Maridel.

Depreende-se do histórico acima que a operação de mútuo de R\$ 100.000,00 entre a empresa Shearer, mutuante, e a fiscalizada, mutuária, foi na realidade um mero artifício para locupletamento daquele valor e aumento do patrimônio pessoal da fiscalizada à margem da tributação, fato denunciado pela ausência de comprovação do efetivo adimplemento do mútuo mediante prova materialmente inequívoca da transferência financeira que foi requerida pela fiscalização sem atendimento, pois, tão-somente a impugnante fez constar na declaração do ano calendário de 2015.

Ano calendário 2017:

Neste período, depara-se com a transferência de substanciais valores das empresas Shearer e Materland em favor da fiscalizada que foram declaradas por ela como empréstimos que totalizaram mais de cinco milhões de reais. Por sua vez a fiscalização reportou na análise da evolução patrimonial às fls. 22:

- Efetuou doação aos filhos HENRIQUE LIMA E SOUZA e MATHEUS LIMA E SOUZA, de R\$ 2.833.890,34, a cada um, totalizando R\$ 5.667.780,68
- Transferiu aos filhos as cotas da empresa BLUE JAY EXPORT LTD.,, com sede nas Ilhas Virgens, no valor de R\$ 1.696.770,63

- Transferiu aos filhos as cotas da empresa LEVELLAND MANAGEMENT INC., com sede nas Ilhas Virgens, no valor de 3.900.016,54
- Recebeu da Shearer, a título de empréstimo, o valor de R\$ 3.751.900,00
Recebeu da Materland, a título de empréstimo, o valor de R\$ 1.600.000,00
Concedeu empréstimo ao marido, sr. José Alfredo, no valor de R\$ 5.300.000,00 para remessa a exterior
Patrimônio de R\$ 6.843.361,07.

Doravante, importa considerar os fatos suscitados pela fiscalização que deram origem ao presente lançamento.

Do planejamento tributário abusivo

Em cognição ao Termo de Verificação Fiscal, depreende-se que a questão de fundo reside na constatação de que, dado o *modus operandi*, as empresas nas quais a impugnante participa seriam satélites à empresa Mastra, que foi objeto da Ação Fiscal que resultou no processo administrativo 10865.720859-2019-31 no qual a fiscalizada figurou como responsável solidária.

Dos itens suscitados pela fiscalização, destaco:

O *modus operandi* de constituir empresas satélites à Mastra não teve outro intuito senão o de sonegar impostos e justificar os recursos transferidos ao sócio e familiares. A intenção foi a de dar uma aparência de legalidade a atos sabidamente espúrios.

Essas empresas vinculadas figuraram como mero instrumento para a transposição de patrimônio, permitindo que todo o planejamento ardiloso fosse colocado em prática. Pode-se dizer que, todas as ações envolvidas tinham por fim único a economia tributária por força de um arranjo societário artificial e abusivo, bem como a ocultação de bens para não responderem por dívidas da Mastra.

Todo esse planejamento visou beneficiar o sócio da Mastra, e seus parentes, dentre eles, a Sra. Maridel, que declarou o recebimento de recursos das empresas orbitantes Shearer e Materland, a título de distribuição de lucros ou empréstimos.

Conforme esclarecimentos no item seguinte, a Materland, foi constituída com bens da Shearer, e esta, por sua vez, foi constituída com bens do sr. Ângelo e da Mastra, com o intuito de ocultar patrimônio.

Assim, no tocante aos contratos de mútuo apresentados, fls. 120/125, são notadamente eivados de inconsistência, visto que carentes de elementos de mínima proteção econômica para empresa que teria suportado o desembolso. Mediante o conjunto dos fatos apresentados pela fiscalização, é forçoso concluir que foram elaborados meramente com o fito de conformar uma justificativa à aquisição da disponibilidade financeira que seria remetida quase integralmente ao exterior pelo seu cônjuge, mediante outra simulação de empréstimo, além da ausência de testemunhas a única proteção à mutuante, que é representada pela própria mutuária, seria buscar medidas judiciais mediante representação contra si

mesma, portanto, são espúrios, como transposto (no acórdão recorrido -cláusula quarta do contrato):

Nesse passo, consta nos autos, fls. 54, cópia do recibo de R\$ 1.650.000,00 a título de transferência bancária da Materland para a fiscalizada e, às fls. 55, cópia do cheque de R\$ 3.751.900,00, nominal, portanto, a transferência de riqueza e aquisição da disponibilidade econômica é inconteste.

Por seu turno, a defesa sustenta que a quitação dos empréstimos teria se dado mediante devolução de capital social e apresenta com a defesa os registros das operações às fls. 507/551. Entretanto, tendo em vista a origem dos recursos, tais elementos tão-somente comprovam a concretização da manobra da descapitalização forçada das empresas que realizam os prejuízos por um lado e, por outro denuncia a capitalização pessoal do sócio visto que o fluxo financeiro foi unidirecional, pois, a circularização resultou em negativa da existência do ciclo completo do fato econômico.

Como prodigamente demonstrado nos autos, a constituição da empresa Shearer remonta à década de oitenta e veio ao longo dos anos recebendo integralizações sucessivas de imóveis de alto valor que vieram a servir de garantia em operações financeiras e recebeu a denominação Shearer do Brasil Agropecuária e Participações Ltda. em 05/01/2004.

Reporta-se então um empréstimo de 36 milhões da empresa Eximparts, identificada como empresa também vinculada à Mastra, para a Shearer, empréstimo esse que a fiscalização constatou que nunca foi devolvido. A finalidade foi a construção de um conjunto de galpões em condomínio industrial no Sítio Bela Vista, que atualmente estariam servindo de fonte de renda à fiscalizada. De acordo com a escrituração contábil, a origem dos recursos da empresa Eximparts vieram da *"distribuição" dos produtos adquiridos da Mastra a preços subfaturados, mas atualmente sua atividade preponderante também é a administração imobiliária.*

A esta altura a fiscalizada, juntamente com seu cônjuge, já constava como sócia da empresa desde 1996. Neste aspecto a fiscalização se manifestou nos seguintes termos:

em 09/02/2012, foi transformada em sociedade unipessoal, em nome de Maridel da Silva Lima e Souza, filha do sr. Ângelo Lima, com a denominação de Shearer do Brasil Agropecuária e Participações Eireli.

Nesse contexto a fiscalização também destacou às fls. 19 que:

A constituição da sociedade com a integralização de bens imóveis de valores expressivos pelo sr. Ângelo Lima, e a transferência da empresa à sua filha e genro, deixa claro o vínculo entre todos os sócios que pertencem à família e a Mastra, forte indicativo de confusão patrimonial

Como se pode constatar há um claro desvio de propósito na origem dos eventos de constituição das empresas que vieram a pertencer à fiscalizada, sendo relevante aduzir que a fiscalização demonstrou de forma inequívoca que estas sempre estiveram totalmente submetidas à estrutura da empresa Mastra, de onde originou a fiscalização da impugnante que atua de fato na gestão, sempre esteve totalmente submetida à sua estrutura servindo somente como interposta pessoa para mascarar os rendimentos da pessoa física extraídos daquela, por meio de uma elusão fiscal, que se consubstancia no abuso de forma e também a evasão, que se caracteriza por manobra ilegal.

Nesse contexto, enquanto a fiscalização reporta consistentemente os elementos e circunstâncias verificados durante o procedimento fiscal, a impugnante argumenta a existência das pessoas jurídicas, o que não foi assinalado pelo Auditor Fiscal.

O presente processo administrativo não trata de baixa de registro, nem de declarar inexistência de entidade, mas tão-somente identificar a ocorrência ou não do fato gerador do IRPF, verificando sua característica real no exercício da competência inserta no artigo 142 do CTN e constituir o crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional

A impugnante afirma que a atividade empresarial que desenvolve é desvinculada da empresa Mastra, entretanto, o que se verificou foi a utilização das empresas como forma de transferência de recursos daquelas em favor das pessoas relacionadas por meio de subfaturamentos e empréstimos não resolvidos. Os aspectos que denunciam a manobra abusiva constam da descrição pormenorizada na peça narrativa e dá conta de que a relação entre as empresas se deu com abuso de forma, na prática, transpondo os limites da elisão fiscal legal para o campo da sonegação visto que somente objetivou alterar a característica do elemento central do fato gerador, que é a renda, lançando-a no campo da isenção. Confrontando o conceito com os fatos identificados nos trabalhos de auditoria que transcrevo da peça narrativa da fiscalização no tocante à atividade a autuada, fls. 23:

- É procuradora da **Portal**, com amplos poderes, empresa esta, que recebe transferência de recursos de todas as demais vinculadas, por supostos serviços de cobrança, embora, efetivamente, seja um departamento interno da **Mastra**.

- É titular de 100% do capital social da Shearer do Brasil Agropecuária e Participações Eireli, e de 34% da Materland Administração de Bens e Participações Ltda., CNPJ 10.768.094/0001-05.
- É sócia administradora da Astéria Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda, CNPJ nº 22.488.864/0001-37, aberta em 20/05/2015, com 1% do capital, enquanto os outros 99% pertencem à Materland, da qual é sócia.
- É sócia administradora de Meudeposito.Net, Self Storage e Guarda De Bens Móveis Ltda, CNPJ nº 23.563.481/0001-49, aberta em 28/10/2015, com 99% de seu capital, enquanto 1% pertence à Materland.
- É sócia da Argos Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda, CNPJ nº 22.488.877/0001-06, aberta em 20/05/2015, com 1% de seu capital, enquanto os outros 99% pertencem à Materland.

Vale destacar que a Shearer, da qual a sra. Maridel tem participação de 100% das cotas, é dona de um patrimônio de 36 milhões e foi constituída com a integralização de bens da s.r. Ângelo e da Mastra.

A Shearer foi uma ponte utilizada para a transferência de recursos da Eximparts para a sra. Maridel. Considerando-se que a Eximparts tem como sócio interposta pessoa, portanto descartada a possibilidade de distribuição de lucros, a transferência foi mascarada de um empréstimo à Shearer, no valor aproximado de 36 milhões. Contudo, os valores nunca foram devolvidos ou mesmo reivindicados pela credora.

Nesse contexto recorrendo à doutrina brasileira acerca do tema, encontramos o conceito dado por Marco Aurélio GRECO, segundo o qual planejamento tributário é um *“conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”* e Hugo de Brito MACHADO como *“a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor ônus possível”*¹.

Planejamento tributário, portanto, envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica.

Humberto Bonavides BORGES² aponta para quatro importantes regras a serem aplicadas na tentativa de identificar a juridicidade do planejamento tributário:

- verificar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência;
- examinar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão legítimas;

¹ (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2008. p. 117. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2010. p. 360).

² (BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004. p. 34).

- analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas; e
- investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizadas igualmente a suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.

Neste sentido, contemporaneamente, vem ganhando força a tese desenvolvida pelos entes tributantes no sentido de que os atos praticados pelo Contribuinte com o objetivo de reduzir sua carga tributária devem preencher, dentre outros, os seguintes requisitos:

não podem ter sido praticados com o propósito único e específico de redução da carga tributária, e neste sentido,

devem estar revestidos de uma substância econômica, o que se convencionou denominar de “propósito negocial (business purpose).

O impugnante argumenta de forma reiterada que o Auditor Fiscal teria feito desconsideração de personalidade jurídica que é empregada quando o ato praticado pela pessoa jurídica tem aparência de legalidade, mas o sócio ou o administrador abusa de seu poder, prejudicando terceiros por desviar-se dos objetivos da empresa ou misturando seus negócios pessoais com os da pessoa jurídica (confusão patrimonial).

Maria Rita Ferragut (Evasão, Elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica: *in* SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* – São Paulo: Quartier Latin, 2008) tratando do tema assim se posiciona.

“O reconhecimento da personalidade jurídica veio criar a distinção entre as duas espécies de sujeitos de direito, quais sejam, a sociedade e as pessoas que a integram (normalmente mediante participação na formação do capital social).

Mas, diante da possibilidade de os sócios e acionistas utilizarem-se da sociedade para a prática de atos ilegais, em benefício próprio ou de terceiros, e contrários aos interesses da sociedade e de pessoas de boa-fé, essa distinção não deve ser tomada de forma absoluta.

A solução criada pela doutrina, e aceita pelo Judiciário a partir de decisões proferidas na Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha, foi a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine), em razão da qual se deve ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, passando os sócios a responder ilimitadamente pelas obrigações sociais contraídas.

(...)

Pela desconsideração da personalidade jurídica, atingem-se os bens pessoais dos sócios e dos acionistas que tenham praticado atos fraudulentos, não bastando inexistência de bens sociais e a comprovação de prejuízo ao Fisco.

(...)

Todo esse nosso entendimento encontra-se confirmado pelo artigo 50 do Código Civil, de forma que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser aplicada se houver abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Vejamos o que prescreve referido artigo, *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento das partes, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas.

A lei prevê, conforme pode ser observado, duas causas para a desconsideração: desvio de finalidade e confusão patrimonial. A primeira refere-se a ocorrência lesivas a terceiros, mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos do previstos no ato constitutivo, e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa. Já a segunda hipótese consiste na impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócio e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos.

Nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores decorrente de ato doloso, tal como prevêem os artigos 135 e 137 do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração.”

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro (*in* Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores, Revista Dialética, nº 137, pp 38-64) destacam com bastante propriedade que nos casos de utilização de pessoa jurídica em proveito dos sócios (interposição fraudulenta de pessoas, como no caso dos presentes autos), como forma de dissimulação dos atos praticados, não há necessidade de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica e o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo (art. 121, do CTN), em razão da simulação:

“5. Identificação do Sujeito Passivo nos Casos de Interposição Dissimulada ou Ostensiva de Pessoas e da Prestação de Serviços Personalíssimos

Uma última questão que tem sido objeto de controvérsias é a possibilidade de responsabilizar os sócios ou administradores da pessoa jurídica por dívidas fiscais decorrentes de atos praticados pela pessoa jurídica, em nome daqueles, ou de serviços de caráter pessoal.

5.1. Interposição de pessoas

Aqueles que utilizam pessoas jurídicas para a prática de determinados atos podem ser alcançados diretamente, sem a necessidade de norma que preveja expressamente a sua responsabilidade. A questão é de identificação do contribuinte, à luz do art. 121 do Código Tributário Nacional.

(...)

Constatada a fraude, pode o Fisco atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por ser simulado. O fundamento legal para esse procedimento encontra-se no art. 149. VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza a revisão do lançamento "quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo. fraude ou simulação".

Ressalte-se que o tema não se confunde com outras patologias apontadas no Código

Civil, como a fraude à lei e o abuso de direito. Para estas, não há previsão no art. 149 do Código Tributário Nacional de lançamento de ofício em razão de sua ocorrência". (g.n.)

No lançamento em questão, a D. Autoridade Fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. E nem poderia por falta de competência.

Conforme observamos, o Fiscal apenas identificou que os fatos econômicos declarados não correspondem a real situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, comprovando manobra tributária perpetrada pela Impugnante, com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.

Por outro lado, também não houve aplicação do art. 116, do CTN no que toca aos valores recebidos por interposta pessoa. Vejamos.

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 de 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.”

O relatório fiscal, de forma clara e precisa, demonstrou o planejamento tributário utilizado pela Impugnante, de forma abusiva e fraudulenta, caracterizador da **evasão fiscal**.

Como já apontamos acima, o relatório explicita o fato de ter sido utilizada interposta pessoa, com a finalidade de redução do pagamento de impostos, ressaltando que o contribuinte de fato era a Impugnante.

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. (grifei)

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas – como, por exemplo, as decorrentes da contratação por interposta pessoa -, 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.

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 autuação, 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 nº. 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 incontrastável 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 nº 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."

Inferre-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.).

Assim, conclui-se que, caso se entenda ainda inexistente norma tributária específica destinada a combater os abusos decorrentes da prática de atos ilícitos civis (*norma esta destinada a determinar que a tributação recaia sobre os atos efetivamente praticados, com a desconsideração de tais abusos*), é certo que o simples reconhecimento da ilicitude com base no direito privado já produz imediatos reflexos no direito tributário, em decorrência da norma veiculada no art. 109 do CTN.

E, ademais, a fiscalização nem deve se preocupar em enquadrar as ilicitudes praticadas

pelo contribuinte em específico instituto jurídico do direito civil (fraude à lei, abuso de forma, abuso de direito etc.), **bastando que indique os vícios do negócio jurídico e aponte as correlatas consequências tributárias**, conforme muito bem explicitado pelo Conselheiro Antônio Bezerra Neto, no Acórdão nº. 1401-001.575:

"Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer a descrição dos fatos narrada pelo fiscal não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles),

uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Tais conceitos na verdade servem muito mais para a análise da qualificação da multa, que no caso concreto não ocorreu.

Mas o que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico”. (g.n.)

Portanto, conclui-se que:

Há vedação à simulação e fraude no ordenamento tributário. Logo, a aplicação da legislação tributária, em tais situações, deve considerar os atos que efetivamente foram praticados (ou seja, deve-se suplantar a ocorrência dos atos dissimulatórios);

No caso concreto, houve aplicação da regra dos arts. 118, cc 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;

Mesmo que se entendesse ter havido desconsideração do negócio jurídico, não houve aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN, por estarmos diante da evasão fiscal, e nem ao menos do art. 50, do CC.

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

Da reclassificação da distribuição de lucros

O procedimento fiscal resultou também, como enunciado, na imputação das infrações descritas como omissão de rendimentos caracterizada na classificação indevida de rendimentos tributáveis recebidos pela impugnante por terem sido declarados como distribuição de lucros e dividendos da empresa Shearer.

A par de todo o cenário descrito pelo Auditor Fiscal, o sujeito passivo, afirma que a distribuição de lucros teria sido devidamente contabilizada, entretanto, apresenta distribuição de lucros mesmo havendo situações indicando aumento na conta razão de prejuízos acumulados, além disso, os documentos de caixa apresentados já foram apreciados pela fiscalização, fls.128/180, refletem rubrica de “pagamentos escritural a fornecedores”.

Desta sorte, dada ascendência estrutural da fiscalizada sobre as empresas, decorrente do poder absolutista de gestão evidenciado nos autos, os argumentos da fiscalizada quanto aos valores recebidos devem ser vistos sob a ponderação manifestada pela autoridade administrativa às fls. 20:

Os fatos demonstram que essas empresas efetivamente não existem, correspondem a unidades vinculadas à Mastra, dissimuladas em empresas unicamente no intuito de ocultarem bens de seus credores, em especial o Erário Público. Foram constituídas com capital integralizado pelo sr. Ângelo e da própria Mastra. Com referência à Shearer, o sr. Ângelo incluiu sua filha no quadro societário, e, com a saída dos demais sócios, a sociedade transformou-se em unipessoal sendo 100% do capital pertencente à sr. Maridel.

As operações imobiliárias e a forma como se operaram as constituições das empresas periféricas bem como as transferências de recursos financeiros à sua sócia são fatos verificados nos autos que não deixam dúvidas quanto ao proveito econômico e às imputações do fiscal.

Importante frisar que os dados da escrituração de uma pessoa jurídica são indiciários em relação à pessoa física. No procedimento de fiscalização em tela, o exame de tais indícios levou à constatação da existência dos pagamentos consubstanciados nestas transferências em favor da autuada, fato que reflete um fenômeno econômico, que um arranjo contábil não tem o condão de desmaterializar, contudo, a mera indicação de SPED contábil, fls. 383/386, nesta instância de julgamento não se afigura uma medida apta a comprovar suas alegações de forma absoluta, pois, não cabe a instância de julgamento fazer tal busca, mas apreciar provas apresentadas. Tanto que foi promovida reabertura de prazo para impugnação ou mesmo a complementação da anteriormente apresentada, franqueada juntada de documentos a encargo da impugnante.

Nestes termos, é forçoso aduzir que nenhum reparo há que se fazer a reclassificação das verbas recebidas a título de pagamento a fornecedores, mas declaradas como distribuição de lucros.

Da multa qualificada

A impugnante alega que não incorreu em dolo e que sua conduta jamais poderia ser caracterizada como fraudulenta, acrescentando que não teria qualquer gestão, ingerência ou participação nos atos e condutas da Mastra tendo se dedicado às operações de suas próprias empresas Materland, Shearer, Argos e Asteria e no tocante à repercussão criminal, sustenta não ter feito parte dos quadros societários e gerenciais da Mastra e que não houve benefício em seu favor.

Entretanto, não é o que se apurou nos autos. O acréscimo patrimonial é expressivo tendo inclusive possibilitado remessas substanciais a paraísos fiscais. A conduta da fiscalizada na condução dos negócios da empresa Mastra e aquelas

constituídas na forma pormenorizadamente descrita, deixa evidente o dolo, elemento subjetivo integrante da descrição da conduta que ensejou a sanção imposta.

Destacando que a fiscalizada foi incluída como responsável solidária pelos créditos lançados na Mastra, a fiscalização demonstrou o artifício montado para ocultar os efetivos administradores de forma a manter ganhos expressivos à margem da tributação, apontando, nas suas palavras, a “imensa rede de interpostas pessoas que se revezam nos quadros sociais ou recebem poderes de representação através de procurações das empresas constituídas com o intuito de fraudar o fisco”.

Notadamente, não se tratou de algum episódio pontual, mas, na prática reiterada e insistente de redução ou omissão da base de cálculo dos rendimentos tributáveis declarados em múltiplos exercícios, evidenciando a forma pela qual ultrapassou reiteradamente a fronteira entre uma incidental declaração inexata e a sonegação.

Foram constatações que o impugnante não logra afastar. Notadamente, a atuada não teria êxito, caso não detivesse poderes de gestão e participação nas empresas em pauta, viabilizando manobras contábeis de forma a alterar as características dos fatos geradores dando-lhes uma outra feição, visto que “mascarados de distribuição de lucros ou empréstimos”.

Há que se mencionar ainda, o subterfúgio para evitar o uso do patrimônio para satisfação de credores e da Fazenda Pública, que foi a transferência de bens na monta de R\$ 5.667.780,68 aos seus filhos a partir do conhecimento do procedimento fiscal em 13/02/2017, como reportado às fls. 26.

Portanto, tem-se neste lançamento plenamente caracterizada a intenção livre e consciente (dolo) do sujeito passivo de, mediante artifício, inclusive em conluio, deixar de oferecer à tributação a totalidade dos rendimentos em múltiplos exercícios, sendo assim, estão presentes as circunstâncias suficientes para qualificação da multa de ofício nos termos do artigo 44, I e § 1º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e artigos. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Da Jurisprudência Administrativa e Doutrina Apresentada. Efeitos. As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual, seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão. (*efeito inter partes*)

Do pedido de produção de provas

No que diz respeito à instrução probatória, por meio da impugnação, o interessado teve ampla oportunidade de carrear aos autos quaisquer documentos de prova de fato modificativo em seu favor. O pedido formulado na impugnação tem nítido viés protelatório, na verdade configura uma pretensão descabida de transferir ao órgão de julgamento a investigação e produção de provas que caberia ao autuado ter produzido.

Art. 16. A impugnação mencionará:

- A autoridade julgadora a quem é dirigida;
- a qualificação do impugnante;
- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
- se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (destaque nosso) fique

demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Destarte, pelos fundamentos expostos no artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/72, transcrito acima com destaque, rejeito o pedido formulado.

Acerca das matérias de mérito, importa ainda trazer à baila a existência de julgamento correlato acerca da distribuição de lucros (modelo adotado da relação entre a Mastra e empresas satélites), a tipificação das operações, da constatação da conduta que determina a aplicação da multa qualificada e, no caso, observa-se o relato da similaridade nas condutas praticadas.

Trata-se do acórdão 2301-011.322, de relatoria da conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, com decisão unanime, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. O prazo decadencial para o lançamento de ofício do tributo devido começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ele poderia ter se realizado, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Estando os atos administrativos que fundamentaram o lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

PROVA. ÔNUS DE QUEM ALEGA. No âmbito do processo administrativo as alegações apresentadas na impugnação

devem ser devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS. A fiscalização é competente para fazer a reclassificação dos rendimentos do contribuinte que se mostrarem incorretos, em razão de planejamento tributário abusivo, devidamente demonstrado na fiscalização. Valores recebidos indevidamente sob a forma de distribuição de lucros.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICABILIDADE. A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e/ou conluio, autoriza a qualificação da multa de ofício.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%. ACÓRDÃO As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

Observa-se, no voto condutor do acórdão o enfrentamento das matérias que também são objeto do presente litígio, em especial aquelas acerca da transferência de recursos, aquisição de produtos subfaturados, atuação como dirigente de fato em empresa na qual não consta no quadro societário.

A reprodução da solução adotada em julgado análogo justifica-se pela identidade substancial entre as situações fáticas e jurídicas examinadas, em prestígio à coerência decisória, à segurança jurídica e à isonomia na aplicação do direito

Assim, repito, sem reparos, na discussão de mérito, ao decidido pelo julgado recorrido

Entretanto, conforme entendimento adotado na turma, dada a contestação da matéria e necessidade de observância à evolução legislativa que traz impacto aos processos em julgamento, limito a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em observância ao princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

Entendo pois que aplica-se ao caso a alteração promovida pelo art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e reduziu o percentual da penalidade para 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário interposto , não conhecendo da matéria com perda de interesse recursal, afasto as preliminares suscitadas e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria