



Processo nº	10880.740324/2018-15
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2402-008.245 – 2^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	5 de março de 2020
Recorrente	MILTON MELLO MILREU
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2014, 2015, 2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REGULARIDADE. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. SUSTENTAÇÃO ORAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. REQUERIMENTO. IMPERTINÊNCIA.

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral, cujo disciplinamento consta no Regimento Interno do CARF, o qual ordena, no caso das turmas ordinárias, que a pauta de julgamento, discriminando os correspondentes processos e respectivos dias das sessões, seja publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência. Logo, não há que se falar em intimação pessoal e específica do contribuinte supostamente tratando do assunto, já que referida pretensão poderá ser registrada, em modelo próprio, entre a publicação da pauta e o início da sessão de julgamento.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do

Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. COMPROVAÇÃO. INEXISTENTE. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RENDIMENTO.

Há presunção legal da omissão de rendimento correspondente aos créditos em conta bancária quando o titular dos valores movimentados, regularmente intimado, não logre comprovar as respectivas origens mediante documentação hábil e idônea.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSTA PESSOA. PROVA NOS AUTOS. OMISSÃO DE RENDIMENTO. SUJEITO PASSIVO. EFETIVO BENEFICIÁRIO.

Tributa-se o real proprietário dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento movimentada por meio de interpresa pessoa.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSTA PESSOA. TIPICIDADE DA CONDUTA. PROVA NOS AUTOS. SÚMULAS CARF. ENUNCIADO N.º 34. MULTA QUALIFICADA. APLICÁVEL.

Impõe-se a multa qualificada de 150 % (cento e cinquenta por cento) sobre o tributo apurado de ofício em desfavor do sujeito passivo que movimentou conta de depósito ou de investimento mediante interpresa pessoa.

CTN. INTERPOSTA PESSOA. RECOLHIMENTO INDEVIDO. SUJEITO PASSIVO. EFETIVO TITULAR DOS RECURSOS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O efetivo titular dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento movimentada por meio de interpresa pessoa não pode se aproveitar dos tributos por esta recolhidos indevidamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Renata Toratti Cassini, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram ao recurso, reconhecendo o aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica (Escritório de Advocacia).

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante auto de infração.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 16-87.728 - proferida pela 11^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO (processo digital, fls. 5.807 a 5.872), transcritos a seguir:

Da Autuação

[...]

O procedimento fiscal resultou na apuração das seguintes infrações, conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

[...]

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal, o qual é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	10.661.569,52	150,00
31/12/2014	9.585.594,69	150,00
31/12/2015	11.390.000,00	150,00

A seguir, transcrevo um resumo da Autuação diante dos trechos da descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no Relatório Fiscal o qual faz parte do auto de infração:

A pessoa jurídica denominada Advocacia Eduardo Milreu durante os anos-calendário 2013 a 2015 recebeu depósitos em sua conta-corrente, por conta de supostas prestações de serviço, conforme contratos celebrados entre a contratante e a AEM, sendo esta última representada por Milton Mello Milreu, que não era sócio, empregado ou prestador de serviço da pessoa jurídica que recebeu os valores.

Foram feitas diligências pela fiscalização que demonstraram para todos os casos que não havia comprovação de qualquer serviço lícito prestado, ou o serviço fora prestado por Milton Mello Milreu ou por alguém subcontratado por ele.

Valores expressivos de numerários eram pagos pela contratante sem que houvesse vinculação ou dependesse de qualquer resultado alcançado pela AEM ou por terceiro.

Os sócios de direito da AEM, que são filhos do Sr. Milton, não participavam das atividades supostamente desenvolvidas pela pessoa jurídica.

O Sr. Milton e sua esposa possuíam Instrumento de Procuração, outorgada por seu filho, sócio-administrador da pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos efetuados, para livre movimentação da conta-corrente de titularidade da pessoa jurídica AEM, a qual era utilizada para fins particulares e para a aquisição de imóveis e veículos de alto padrão.

Esses rendimentos jamais foram oferecidos pelo Sr. Milton à tributação do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), cuja última DAA apresentada é do ano-calendário 2006.

Ficou caracterizado que os valores creditados na conta-corrente da pessoa jurídica são, de fato, de titularidade de Milton Mello Milreu, sendo tratados para fins tributários como rendimentos de pessoa física recebidos de pessoa jurídica e omitidos.

Foram calculados os valores de imposto de renda incidentes sobre os rendimentos omitidos, sendo o crédito tributário constituído por auto de infração, juntamente com a multa e acréscimos legais.

Houve a prática de atos descritos nos artigos 71,72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, sobre o tributo apurado foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96.

Da Impugnação

O Auto de infração foi lavrado em 04/12/2018. O contribuinte foi cientificado em 06/12/2018 e ingressou com a impugnação em 07/01/2019, alegando em síntese:

PRELIMINAR

Da Tempestividade

Que tomou ciência do Auto de Infração por via postal em 05/12/2009 (quarta-feira);

Que os prazos são contados a partir do primeiro dia útil seguinte ao da notificação, portanto o termo final é o dia 04/01/2019 (sexta-feira);

Que a impugnação é tempestiva considerando a data do protocolo da impugnação.

Ausência Critérios dos Valores Distribuídos para PJ e PF

Que a fiscalização se baseou em critérios subjetivos ao examinar a movimentação financeira;

Que fez a decomposição dessas operações para tributar parte dos depósitos na pessoa jurídica ADVOCACIA EDUARDO MILREU, e a maior parte na pessoa física do impugnante;

Que os valores relacionados se referem a depósitos e transferências bancárias de origem identificada, feitos na conta bancária da pessoa jurídica ADVOCACIA EDUARDO MILREU - CNPJ 04.673262/0001-78. Valores que são provenientes de contratos de prestação de serviços firmados com clientes pessoas jurídicas;

Que não há clara indicação no relatório fiscal de qual o critério adotado para essa decomposição dos valores, deixando parte dos depósitos bancários tributados na pessoa jurídica, enquanto que a maior parte dos valores creditados na mesma conta bancária da pessoa jurídica, foram considerados como tributáveis na pessoa física do Impugnante.

Do Cerceamento Direito Defesa e Pedido Nulidade

Que falta critério, ausência de fundamento para essa discriminação, isso caracteriza evidente cerceamento ao direito de defesa, consequentemente a nulidade que é suficiente para determinar o cancelamento dos Autos de Infração, ao teor do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Do Erro na Eleição do Sujeito Passivo - Receita Da Pessoa Jurídica

Havendo ajuste contratual (escrito ou verbal) com a ADVOCACIA EDUARDO MILREU para a prestação de serviços profissionais alega que é irrelevante a forma pelos quais esses serviços tenham sido prestados;

Que não pode ser desqualificada a pessoa jurídica, de forma parcial, para atribuir os rendimentos decorrentes de alguns contratos por ela firmados;

Que não havia qualquer vício na assinatura desses contratos, uma vez que estava o signatário legitimado por mandato conferido por instrumento público (procuração pública) que os sócios (seus filhos) lhe outorgaram, assegurando-lhe amplos poderes para representar a pessoa jurídica ADVOCACIA EDUARDO MILREU;

Que há evidente erro na eleição do sujeito passivo que exige o pronto cancelamento do Auto de Infração, como providência de caráter preliminar.

Do Erro Metodologia Utilizada - "Acréscimo Patrimonial" ou "Renda Consumida"

Que de acordo com o Relatório Fiscal e da constatação do Fisco já era indicativo suficiente para que adotasse a metodologia para apurar "acréscimo patrimonial não justificado", mediante a tabulação de todos esses gastos identificados como "renda consumida", colocando esse montante em confronto com os rendimentos percebidos e declarados, na forma do inciso XIII do art. 55 do RIR/99;

Não tendo a fiscalização seguido metodologia prevista na legislação tributária para apuração da base tributável, imperativo que seja determinado o cancelamento do Auto de Infração.

Erro Na Metodologia: Possibilidade De Tributação Dos Benefícios Pessoais Identificados

Que embora tenha o Fisco incluído o inciso IV do artigo 55 do RIR/99 no "Enquadramento Legal" que consta do Auto de Infração, não adotou a metodologia pertinente para quantificar a matéria tributável identificada;

Como se vê, tendo o Fisco abandonado a legislação aplicável para quantificar a matéria a ser tributada, é imperativo o cancelamento do abusivo Auto de Infração.

Ausência De Disponibilidade Dos Rendimentos Tributados Na Pessoa Física

Portanto, ainda que fosse possível transmudar "receita" de pessoa jurídica para "rendimento" tributável na pessoa física, ainda assim não se sustentaria a exigência do imposto de renda na forma em que foi lavrado o Auto de Infração, por comprovada ausência da disponibilidade da renda na pessoa física, conforme atesta o próprio Fisco.

Exigência Tributária Indevida: Acusação Fantasiosa e Contraditória

O intuito de desqualificar a PJ ADVOCACIA EDUARDO MILREU, o Fisco no seu longo "Relatório Fiscal" contradiz acusação que num primeiro momento rotula o Sr. Eduardo como verdadeiro "laranja" que ostenta a pessoa jurídica ADVOCACIA EDUARDO MILREU, mediante a acusação de que "sua participação no quadro societário seria apenas uma questão formal". Ato contínuo e contrariando essa precipitada conclusão e premissa inicial, o próprio Fisco elabora quadro para demonstrar os significativos "recursos financeiros transferidos diretamente para a conta bancária do Sr. Eduardo", contradição evidente que desmonta a argumentação anterior de que "sua participação no quadro societário seria apenas uma questão formal";

Portanto, o adjetivo "desqualificado" cabe ao Auto de Infração, e não para a pessoa jurídica em que pretende o Fisco desnaturar a sua atividade (de forma parcial), e até mesmo a sua personalidade jurídica.

Diligências Realizadas Pelo Fisco Confirmam a Prestação De Serviços Pela Pessoa Jurídica Contratada

Que em todas as diligências relatadas pelo Fisco há a clara demonstração de serviços contratados e prestados em nome da pessoa jurídica, nunca da pessoa física do Impugnante;

Refuta que todo o montante de honorários pagos pela Siderúrgica Alipert são rendimentos do Impugnante;

Que o escritório contratado foi AEM, tendo sido apurado inclusive que os honorários foram gastos com despesas do escritório, e a subcontratação de outros profissionais;

Que houve afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN;

Que é comum e rotineiro o compartilhamento de trabalhos profissionais mediante ajustes de honorários entre os escritórios de advocacia.

Da Legítima Representação Da Pessoa Jurídica

Que o Impugnante é pai dos sócios da AEM, portanto pessoa de confiança para a gestão dos recursos da sociedade e certamente zeloso dos interesses de seus filhos;

Que o Impugnante é advogado, inscrito regularmente perante a OAB/SP e apto a representar não só como gestor financeiro, mas como efetivo procurador os interesses da sociedade.

Da Desqualificação Da Pessoa Jurídica Esbarra no Artigo 129 da Lei 11.196/2005

Não se admite que o Fisco faça conjecturas e ilações sem prova, esquecendo-se de que ao Agente do Fisco é que cabe a prova do suposto "*ilícito*" que alega;

Todos os serviços foram comprovados e atestados em diligências, não cabendo ao contribuinte produzir prova negativa de que "não praticou ilícito";

Que se encontrou atividades e "*serviços ilícitos*", como tenta induzir o relato transrito, prevaricou a fiscalização ao não representar para a autoridade policial competente para sua investigação;

Todos os requisitos elencados pelo Fisco estão presentes nos serviços profissionais contratados pelos clientes e executados por meio da contratada, seja direta ou indiretamente por meio de outro escritório parceiro, como atestou o Fisco nas diligências realizadas.

Desconsideração De Valores Retidos Pelas Fontes Pagadoras E Tributos Confessados Pela Pessoa Jurídica

Assim, na remota hipótese de ser mantida a abusiva exigência contida nos questionados lançamentos, é imperativo que sejam deduzidos esses valores que também são apontados em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) de cada um desses remetentes dos recursos identificados assim como todos os valores declarados pela pessoa jurídica AEM.

Da Indevida Qualificação Da Multa (150%) Aplicada De Ofício

Que não há efetiva prova de conduta dolosa do sujeito passivo com o objetivo de "suprimir ou reduzir tributo", nenhum documento foi taxado de falso ou fraudulento;

Que não houve intenção de fraude ou sonegação;

Que o Impugnante é mandatário da pessoa jurídica, portanto o fato desta não ter declarado a totalidade de suas receitas não pode ser eleito como fundamento para qualificação da penalidade.

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 11^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 5.807 a 5.872):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O pleno exercício do contraditório e da ampla defesa foi concedido ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória.

TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.

A constituição do crédito, como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos, ainda mais se comprovado comportamento dissimulado, e utilização da pessoa jurídica como interposta pessoa e a ausência de comprovação da prestação de serviços.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA QUALIFICADA.

Tendo em vista a prática de atos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, sobre o tributo apurado foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 5.877 a 5.920):

1. Em sede preliminar, argui:

1.1. nulidade da decisão recorrida sob o fundamento de que não foram enfrentadas todas as questões apresentadas na impugnação;

1.2. nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa sob o fundamento de que houve ausência de critério na distribuição dos valores depositados na conta bancária da pessoa jurídica para a pessoa física;

1.3. nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo sob o fundamento de que rendimentos da pessoa jurídica foram tributados na pessoa física;

2. No mérito, discorre:

2.1. acerca de erro na metodologia adequada para apurar a base tributável sob o fundamento de que deveria ter sido implementada a operação “acréscimo patrimonial a descoberto”, assim como procedimento específico a ser adotado nos benefícios indiretos apurados;

2.2. acerca da disponibilidade dos rendimentos sob o fundamento de que tais rendas eram da pessoa jurídica, e não da pessoa física;

2.3. acerca de suposta contradição existente no relatório fiscal, já que, foram identificados repasses da pessoa jurídica para o seu filho, Sr. Eduardo Milreu;

2.4. acerca das diligências realizadas sob o fundamento de que houve prova da prestação dos serviços pela pessoa jurídica;

2.5. acerca do caráter vinculante próprio do lançamento fiscal sob o fundamento de que referida exigência tributária não poderia ter sido deslocada da pessoa jurídica para a física, mediante juízo subjetivo do autuante;

2.6. acerca da possibilidade da prestação de serviços advocatícios em parceria com outros profissionais sob o fundamento de ser comum o compartilhamento de trabalhos e respectivos honorários auferidos;

2.7. acerca da legitimidade de representação da pessoa jurídica, mediante procuração pública;

2.8. acerca de suposta impossibilidade de desqualificação da pessoa jurídica sob o fundamento de que todos os serviços contratados foram prestados direta ou indiretamente por meio de parceiros;

2.9. acerca da compensação dos tributos já retidos ou declarados em nome da pessoa jurídica;

2.10. acerca da multa de ofício sob o fundamento de que a conduta apurada pela fiscalização não se amolda à qualificação efetuada.

2.11. cita jurisprudência administrativa perfilhada à sua pretensão.

3. Por fim, pede:

3.1. a nulidade da decisão recorrida ou, alternativamente, a improcedência do reportado lançamento;

3.2. a possibilidade de efetuar sustentação oral.

É o relatório

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 24/6/2019 (processo digital, fl. 5.876), e a peça recursal foi interposta em 24/7/2019 (processo digital, fl. 5.877), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidades do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

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.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve ausência de critério na distribuição dos valores depositados [...] e erro na identificação do sujeito passivo. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10, do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Decreto n.º 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às declarações de ajuste anual atinentes aos anos-calendário de 2013 a 2015 - DIRPF 2014 a 2016 - (processo digital, fls. 24 e seguintes). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrita art. 142 do CTN.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 102).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III, do art. 16, do Decreto n.º 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

A propósito, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, se fosse o caso, outras supostas irregularidades, incorreções ou omissões seriam sanadas se houvesse prejuízo ao sujeito passivo, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

[...]

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

Por fim, considerando a disposição vista no transcrito art. 60 do PAF, no mérito, trataremos, mais especificamente, da suposta ausência de critério na distribuição dos recursos e da ilegitimidade passiva alegadas.

Isto posto, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido da ocorrência de cerceamento de defesa sob o pressuposto de que alguns argumentos, ali expostos, deixaram de ser considerados. No caso, nota-se ter ocorrido desdobramentos de abordagens já objeto da discussão, como tais, nada inovando as razões já discutidas.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)."

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Nestes termos, rejeita-se reportada alegação de nulidade.

Sustentação oral

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral, cujo disciplinamento consta no Regimento Interno do CARF, o qual ordena, no caso das turmas ordinárias, que a pauta de julgamento, discriminando os correspondentes processos e respectivos dias das sessões, seja publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência. Logo, não há que se falar em intimação pessoal e específica do contribuinte supostamente tratando do assunto, já que referida pretensão poderá ser registrada, em modelo próprio, entre a publicação da pauta e o início da sessão de julgamento. É o que se abstrai da leitura do RICARF, Anexo II, arts. 55, inciso I, alínea “b” do inciso II, e § 1º; como também o 58, inciso II. Confira-se:

Art. 55. A pauta da reunião indicará:

I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento;

II - para cada processo:

[...]

b) o número do processo; e

[...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.

[...]

Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:

[...]

II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente;

A propósito, vale igualmente transcrever os arts. 59, §§ 3º e 4º; bem como o 65, § 8º; constantes também no RICARF, Anexo II, os quais detalham os trâmites atinentes às reportadas sustentações, nos casos da continuidade de julgamento interrompido em sessão anterior, como também nos julgamentos de embargos e em retorno de diligência. Confira-se:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, neste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

[...]

§ 3º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito [...]

§ 4º Será oportunizada nova sustentação oral no caso de retorno de diligência, ainda que já tenha sido realizada antes do envio do processo à origem para realizar a diligência e

mesmo que não tenha havido alteração na composição da turma julgadora. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Art. 65. Cabem embargos de declaração [...]

[...]

§ 8º Admite-se sustentação oral nos termos do art. 58 aos julgamentos de embargos.

Ante o exposto, já que a pauta correspondente ao presente julgamento foi publicada no diário oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência do início das sessões, o Recorrente tem a faculdade de apresentar, oralmente, as suas razões de defesa, desde que registre tal pretensão na forma e prazo já mencionados anteriormente, independentemente de qualquer manifestação prévia e específica deste Conselho.

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF n.º 39, de 12 de fevereiro de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

Omissão de rendimentos

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

[...]

Ausência Critérios dos Valores Distribuídos

O contribuinte alega que não há indicação clara no relatório fiscal de qual o critério adotado e que a fiscalização usou um critério subjetivo para analisar as movimentações financeiras, porém o contribuinte equívoca-se, tendo em vista a farta documentação e diligências realizadas para essa decomposição dos valores entre pessoa física e pessoa jurídica.

Peço licença para reproduzir trechos do trabalho minucioso da fiscalização demonstrando os critérios e procedimento em que culminou o auto de infração em epígrafe.

Neste caso há necessidade de reproduzir o começo de toda a investigação que surgiu a partir da OPERAÇÃO ZELOTES a qual teve como objetivo desarticular organização suspeita de manipular julgamentos de processos junto ao CARF. A seguir reproduzo trecho do relatório fiscal onde consta o resumo da operação citada:

4 OPERAÇÃO ZELOTES

1 - A Operação Zelotes, deflagrada em conjunto pela Receita Federal do Brasil, Polícia Federal, Ministério Público Federal e Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda, em 26/03/2015, teve como objetivo desarticular organização suspeita de manipular julgamentos de processos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), do Ministério da Fazenda.

2 - Até a presente data foram realizadas 10 fases da operação, com cumprimento de Mandados de Busca e Apreensão - MBA's, conduções coercitivas e prisões, tendo sido recolhido extenso material em papel, bem como apreendidos computadores e outros dispositivos eletrônicos de armazenamento. Também foram obtidos dados decorrentes da quebra de sigilo telefônico, telemático e bancário, autorizada pelo poder judiciário. Todo o material apreendido encontra-se sob custódia da Polícia Federal em Brasília, sob segredo de justiça.

3 - O material obtido com as buscas e apreensões, bem como proveniente das quebras de sigilo autorizadas pela Justiça Federal, foi compartilhado com a RFB, conforme Decisão nº 16/2015, proferida em 25/06/2015 no processo cautelar nº 725079.2015.4.01.3400, junto à 10^a Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília/DF, podendo ser utilizado como prova na presente ação fiscal (DOC010).

4 - Em 24/08/2016, nova decisão foi proferida pela 10^a Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília DI, no sentido de compartilhar todos os documentos e informações obtidos no âmbito da Operação Zelotes com os integrantes da Equipe Especial de Fiscalização criada pela RFB, criada com a função de executar os procedimentos fiscais decorrentes da referida operação (DOC011).

5 - Portanto, os diversos procedimentos fiscais abertos em função da Operação Zelotes têm a função específica de apurar os tributos devidos sobre os rendimentos e receitas auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas investigadas.

6 - O Sr. Milton Mello Milieu foi uma das pessoas investigadas na Operação Zelotes. Seu sigilo bancário e o da pessoa jurídica AEM, foram quebrados, com o fornecimento dos extratos no formato da Carta Circular BACEN nº 3.454, de 14/06/2010, abarcando o período de 01/2013 a 05/2015. Posteriormente, mediante emissão de Requisição de Movimentação Financeira (RMF) obteve-se novos extratos neste mesmo formato, desta fez do período de 06/2015 a 12/2015.

(...)

4 - Após o inicio do procedimento fiscal, ocorrido em 22/05/2017 (DOC026), o contribuinte apresentou uma série de declarações e demonstrativos que não haviam sido entregues até a data prevista para sua apresentação, assim como retificou os que já haviam sido apresentados, aumentando o montante de receitas e tributos apurados:

4.1 - Retificou a DIPJ do ano calendário 2013 (DOC018): o valor total de receitas do ano foi elevado de R\$ 2.661.569,52 (valor declarado em DIRF de terceiros) para R\$ 10.936.569,51. Este novo montante corresponde à soma dos valores informados por terceiros, em DIRF, e os demais valores creditados na conta-corrente da pessoa jurídica do ano 2013, excluídos os valores de estornos e devoluções. Foi tratado como receita inclusive o montante de R\$ 115.000,00 correspondente a venda para terceiro de veículo da própria pessoa jurídica, como se verá adiante.

4.2 - Apresentou as ECF dos anos calendário 2014 e 2015 (DOC014):

- Para o ano calendário 2014 (DOC019), a receita informada (R\$ 10.645.270,44) corresponde à soma dos valores informados por terceiros, em DIRF (R\$ 3.935.328,00), e os demais valores creditados na conta-corrente da pessoa jurídica do ano 2014, excluídos os valores de estornos e devoluções. Foi tratado como receita inclusive o montante de R\$ 120.000,00 correspondente a venda para terceiro de veículo da própria pessoa jurídica, como se verá adiante.

- Para o ano-calendário 2015 (DOC020), a receita informada (R\$ 13.157.357,39) corresponde ao total de créditos na conta-corrente da pessoa jurídica no período, excluídos os valores de estornos e devoluções. O valor é exatamente igual ao total de créditos bancários informados pela instituição financeira em DIMOF para o referido ano (DOC021).

4.3 - Retificou as DCTF dos meses de set/2013, out/2013 e dez/2013, e apresentou as DCTF de abr/2013, nov/2013 e jan/2014 a dez/2015, que não haviam sido apresentadas (DOC015). O quadro abaixo informa os valores originalmente declarados e os novos valores constantes nas declarações retificadoras para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (DOC022):

Período	IRPJ Original	IRPJ Retificadora	CSLL Original	CSLL retificadora
09/2013	108.270,00	103.812,68	33.050,40	32.063,15
12/2013	52.732,0	709.989,34	16.987,11	252.982,35
06/2014	0,00	428.874,38	0,00	149.104,59
09/2014	0,00	206.418,06	0,00	68.854,17
12/2014	0,00	139.299,76	0,00	49.271,91
03/2015	0,00	19.200,00	0,00	9.072,00
06/2015	0,00	295.052,59	0,00	108.378,93
09/2015	0,00	346.800,00	0,00	127.008,00
12/2015	0,00	367.536,00	0,00	134.472,96

Período	PIS Original	PIS Retificadora	COFINS Original	COFINS retificadora
04/2013	0,00	747,50	0,00	3.450,00
09/2013	0,00	346,67	0,00	1.600,00
10/2013	0,00	33.193,33	0,00	153.200,00
11/2013	0,00	19.500,00	0,00	90.000,00
05/2014	0,00	780,00	0,00	3.600,00
06/2014	0,00	26.000,00	0,00	120.000,00
07/2014	0,00	650,00	0,00	3.000,00
08/2014	0,00	1.950,00	0,00	9.000,00
09/2014	0,00	5.914,68	0,00	27.298,54
10/2014	0,00	975,00	0,00	4.500,00
11/2014	0,00	975,00	0,00	4.500,00
12/2014	0,00	6.369,98	0,00	29.399,91
01/2015	0,00	1.300,00	0,00	6.000,00
02/2015	0,00	747,50	0,00	3.450,00
04/2015	0,00	8.222,50	0,00	37.950,00
05/2015	0,00	7.280,00	0,00	33.600,00
06/2015	0,00	8.958,02	0,00	41.344,72
07/2015	0,00	2.600,00	0,00	12.000,00
08/2015	0,00	6.175,00	0,00	28.500,00
09/2015	0,00	19.890,00	0,00	91.800,00
10/2015	0,00	6.890,00	0,00	31.800,00
11/2015	0,00	16.185,00	0,00	74.700,00

12/2015	0,00	7.274,80	0,00	33.576,00
---------	------	----------	------	-----------

4.4 - O contribuinte também apresentou todas a DCTFs que não haviam sido entregues no prazo legal, do período compreendido entre janeiro de 2016 e junho de 2017. Para todas as declarações relativas ao ano de 2017, não há débitos informados. Os débitos informados nas declarações do ano-calendário 2016 estão listados no DOC023. estando todos os valores pendentes de pagamento.

5 - A AEM, em 29/08/2017, aderiu ao programa especial de Programa Especial de Regularização Tributária. (PERT). instituído pela Lei n.º 13.496/2017 (DOC024). Os parcelamentos instituídos por esta lei ainda encontram-se em consolidação. Desde agosto de 2017 o contribuinte tem pago parcelas com o código de recolhimento específico – 5190 (DOC016).

6 - NO período abrangido pelo presente procedimento fiscal (anos 2011 a 2015), as informações prestadas por terceiros a respeito de pagamentos à AEM decorrentes de serviços prestadas, com retenção de tributos foi:

Nome	CNPJ	2011	2013	2014	2015
GEP Indústria, e Comércio Ltda	61.075.594/0001-94	1.691.655,00			
ELINOX Central de Aço Inoxidável Ltda	04.330.905/0001-80		1 758 000,00		
CCAB Agro SA.	08.938.255/0001-01		903.569,52	3.935.328,00	159.829,52
André Ciampaglia Sociedade de Advogados (*)	08.971.255/0001-03			240.437,17	

(*) Informação em DIRF incluída, por meio de declaração retificadora apresentada após o inicio do procedimento fiscal.

7 - Os valores constantes em DIRF apresentadas pela AEM, relativamente a pagamentos efetuados por ela a terceiros, com retenção de tributos, ou relativos a distribuição de dividendos foi:

7.1 - Ano 2011:

Nome	CPF	Rendimentos -Código 0561	Lucros distribuídos
Eduardo Milreu	253.324.9 IS-16	10,00	0,00

7.2 - Ano 2012: não apresentou DIRF:

7.3 - Ano 2013:

Nome	CNPJ	Rendimentos - Código 1708
Minatel Advogados	01 .616.468/0001-78	15.983,30

7.4 - Ano 2014 (DIRF apresentada após o início do procedimento fiscal):

Nome	CNPJ	Rendimentos - Código 1708
Alfa Brasil Contabilidade S/A Ltda	11.124.808/0001-05	6.000,00

7.5 - Ano 2015 (DIRF apresentada após o início do procedimento fiscal):

Nome	CNPJ	Rendimentos - Código 1708
Minatel Advogados	01 .616.468/0001-78	30.000,00

8 - Conforme instrumentos de procuração datados de 30/05/2006 e 21/07/2006 (DOC025), lavrados no 4º Tabelionato de Notas da Comarca de São Paulo/SP, a AEM, por meio de seu sócio-administrador Eduardo Milreu, outorgou a seus

país, Milton Mello Milreu, CPF 028.816.838-00, e Laudicea Milreu, CPF 023.232.468-95, amplos poderes para movimentar a conta corrente bancária de número 36360-4 mantida pela outorgante na agência 0788 do Banco Itaú S/A, e para movimentar a conta corrente bancária de número 08182-80 mantida pela outorgante na agência número 0336 do Banco HSBC S/A.

Da Não Caracterização da Denúncia Espontânea

Dante do exposto acima constata-se que houve várias retificações em suas declarações após o início do procedimento fiscal, portanto o instituto da denúncia espontânea não cabe a favor do contribuinte.

Para que fique configurada a denúncia espontânea e para surtir os seus efeitos capazes de elidir a penalidade, é necessário que a denúncia seja apresentada **antes do início de qualquer procedimento administrativo**, que, segundo o Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, ocorre: a) pelo primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária; b) pela apreensão de mercadorias, documentos ou livros; c) pelo começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada (apresentação da declaração na repartição aduaneira).

A denúncia espontânea deve também ser apresentada antes de qualquer medida de fiscalização que, segundo o artigo 196 do Código Tributário Nacional, é caracterizado pelo termo de inicio ou de abertura de fiscalização. O procedimento administrativo ou a medida de fiscalização devem ser, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, relacionados com a infração. Antes mesmo de lançado o tributo, se existente apenas medida de fiscalização, relacionada à infração, já não é mais possível cogitar do direito à denúncia espontânea.

A denúncia espontânea, instituto regulado pelo art. 138 e parágrafo 1º do CTN, privilegia a boa-fé do contribuinte, excluindo sua responsabilidade por infração à legislação tributária e consequente aplicação da penalidade cabível, desde que, espontaneamente, este recolha o débito eventualmente existente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Esta a melhor interpretação do artigo 138 do CTN, verbis:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Dante da descrição acima e dos dispositivos legais citados o contribuinte não faz jus da denúncia espontânea.

Abaixo reproduzo os procedimentos de fiscalização na pessoa jurídica - Advocacia Eduardo Milreu, CNPJ 04.673.262/0001-78, conforme folhas 24 a 28 do relatório fiscal:

7.1.1 Termos e Respostas

1 - O procedimento de fiscalização iniciado junto à pessoa jurídica Advocacia Eduardo Milreu - AEM - está amparado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n.º 08.1.90.00-2017-00873-4, o qual pode ser acessado pela página da Receita Federal do Brasil (RFB) (www.rfb.gov.br), com o código de acesso 81095906.

2 - A AEM foi cientificada em 22/05/2017 do Termo de Início de Ação Fiscal datado de 19/05/2017, mediante o qual foi solicitada a apresentação de diversos documentos e informações, entre os quais, seus atos constitutivos, sua escrituração contábil, contratos de prestação de serviços, notas fiscais de prestação de serviços e extratos bancários relativos aos anos calendário de 2011 e 2012 e ao período compreendido entre 01/06/2015 e 31/12/2015 (DOC026). Cabe lembrar que esta fiscalização já havia obtido acesso aos extratos do período

de 01/01/2013 a 31/05/2015, no formato da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010, mediante compartilhamento autorizado pelo juízo da 10^a Vara Federal do Distrito Federal no âmbito da Operação Zelotes.

3 - Foi apresentada Procuração datada de 21/05/2017, na qual o sócio-administrador da pessoa jurídica, Sr. Eduardo Milreu, outorgava poderes ao Sr. Milton Mello Milreu para representar, entre outros, a pessoa jurídica AEM perante esta fiscalização (DOC027).

4 - Em 12/06/2017, o procurador do contribuinte enviou mensagem em meio digital através do endereço eletrônico tinamex@terra.com.br solicitando prorrogação de prazo (DOC028). Em resposta, foi enviado ao endereço sede da pessoa jurídica Termo de Reintimação, datado de 13/06/2017 e cientificado em 19/06/2017, reiterando as solicitações efetuadas no termo anterior e concedendo 10 (dez) dias mais para seu atendimento (DOC029).

5- Nos dias 08/07/2017 e 10/07/2017 foram enviadas a esta fiscalização, novamente através daquele mesmo endereço eletrônico, novas mensagens apresentando os extratos bancários solicitados e cópia de seus atos constitutivos (DOC030). Quanto aos demais itens solicitados, nenhuma resposta foi apresentada, seja diretamente pela pessoa jurídica, seja por seu procurador constituído Sr. Milton Mello Milreu. Essa ausência de respostas repetiu-se durante todo o transcurso desta ação fiscal. Além disso, as poucas informações e documentos obtidos do contribuinte durante toda a fiscalização foram par meie de correio eletrônico.

6 - Após a análise dos extratos apresentados e dos obtidos por compartilhamento de informações, foi lavrada novo Termo de Intimação, datado de 20/07/2017 e cientificado em 24/07/2017, mediante o qual foram solicitadas, entre outras, informações a respeito da origem de diversos créditos e da destinação de diversos débitos efetuados nas contas correntes bancárias, do pagamento de diversos empréstimos, de negócios celebrados com diversas pessoas físicas e jurídicas que receberam pagamentos efetuados através dessa conta corrente e dos bens e direitos integrantes do patrimônio da ora fiscalizada (DOC031). Mesmo após ter sido reintimado a apresentar as mesmas informações e documentos mediante termo datado de 15/08/2017 e cientificado em 16/08/2017 (DOC031), nenhuma resposta foi apresentada.

7 - Dada a não apresentação de informações solicitadas e a ausência de livros contábeis e demais documentos, foi emitida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, com objetivo de obter os extratos bancários no formato da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010, o qual identifica a origem e destino dos recursos sacados e depositados, do período compreendido entre 01/01/2011 e 31/12/2012, e entre 01/06/2015 e 31/12/2015 (DOC032).

8 - O contribuinte foi cientificado da continuidade do procedimento fiscal em 29/09/2017, assim como foi alertado para o fato de que não apresentara, até aquele momento, os documentos e informações solicitados pela fiscalização (DOC033).

9 - Em atendimento à RMF, a instituição financeira apresentou a ficha cadastral da conta da AEM, os cartões de assinatura, e os comprovantes de retiradas de cartões (DOC034). Estes documentos demonstram que tanto Laudicea Milreu quanto Milton Mello Milreu possuíam cartões para movimentar os recursos financeiros da conta-corrente da AEM.

10 - Ainda em atendimento à RMF, a instituição financeira apresentou os extratos no formato solicitado (DOC035), o qual juntamente com os extratos bancários compartilhados no âmbito da Operação Zelotes (01/01/2013 a 31/05/2015), foi convertido em formato de planilha (DOC036).

11 - Por meio dos Termos de Intimação datado de 13/11/2017 (ciencia em 21/11/2018) e Termo de Reintimação datado de 15/01/2018 (ciência em

18/01/2018), foi solicitado ao contribuinte a apresentação de informações a respeito de recebimento de pagamentos efetuados. (DOC037). Passados os prazos previstos, nenhuma resposta foi apresentada pelo contribuinte.

12 - Com o objetivo de determinar o destino dado a recursos financeiros sacados da instituição financeira por meio de cheques nominais a funcionários da AEM, o contribuinte foi cientificado em 07/03/2018 e 09/05/2018 dos termos datados de 06/03/2018 e 08/05/2018, respectivamente (DOC038A). Novamente, passadas os prazos constantes nos termos, nenhuma resposta foi apresentada.

13 - Dada a negativa do contribuinte em fornecer informações sobre as destinações destes recursos sacados por suas funcionários, e tendo em vista a ausência de livros contábeis e de qualquer outra informação ou documento, foi emitida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, com objetivo de identificar o destinatário de uma amostra das operações de saque de recursos (DOC 038B).

14 - Em resposta, a instituição financeira apresentou arquivos digitais que não acrescentaram maiores informações, e confirmaram a retirada dos valores (DOC038C).

13 - Em 03/07/2018, 22/03/2018 e 22/10/2018 o contribuinte foi novamente cientificado da continuidade do procedimento fiscal, assim como da falta de fornecimento de documentos e informações solicitadas pela fiscalização, conforme termos datados de 27/06/2018, 20/08/2018 e 19/10/2018, respectivamente (DOC039).

7.1.2 Extratos bancários

1 - No período compreendido entre janeiro de 2011 e dezembro de 2015, a AEM movimentou seus recursos financeiros em uma única conta bancária, mantida no Banco HSBC S/A, agência 0336, de nº 08182-80.

2 - Esta fiscalização obteve acesso aos dados bancários da AEM no formato da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010, que contêm a identificação dos remetentes e destinatários dos recursos financeiros. Relativamente ao período compreendido entre 01/01/2013 e 31/05/2015, as informações foram obtidas mediante compartilhamento autorizado pelo juízo da 10^a Vara Federal do Distrito Federal no âmbito da Operação Zelotes. Para os períodos de 01/01/2011 a 31/12/2012, e 01/06/2015 a 31/12/2015, o contribuinte forneceu os extratos através de seu procurador MILTON MELLO MILREU, mas não identificou a causa e a origem dos créditos e dos débitos quando solicitado, o que tornou imperativa a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) para obtenção dos extratos no formato da Carta Circular BACEN nº 3.454, de 2010.

3 - Os lançamentos a débito e a crédito na conta-corrente do contribuinte, nos 5 anos analisados, demonstra que (DOC036):

3.1 - O contribuinte recebeu recursos em valores expressivos de pessoas jurídicas que não informaram tais pagamentos em DIRF.

3.2 - O contribuinte efetuou pagamentos a diversas pessoas físicas e jurídicas, para as quais não informou os valores em DIRF, não efetuou retenções de tributos, e para as quais não há notas fiscais emitidas em nome da AEM.

4 - A conta-corrente apresenta um saldo médio extremamente alto, o que implica ter havido uma renúncia injustificada de rendimentos de aplicações financeiras:

4.1 - No período entre maio e dezembro de 2011, o saldo da conta variou entre 12 e 8 milhões de reais. O saldo médio do ano foi superior a 7,1 milhões de reais.

4.2 - No ano 2012, o saldo variou entre 8 e 3,9 milhões de reais. O saldo médio do ano foi superior a 5,6 milhões de reais.

4.3 - Nos últimos 3 meses de 2013, o saldo ficou quase sempre superior a 6 milhões de reais. O saldo médio do ano foi superior a 3,2 milhões de reais.

4.4 - O saldo médio do ano 2014 foi superior a 2,7 milhões de reais.

4.5 - O Saldo médio do ano 2015 ficou em tomo de 1 milhão de reais.

5 - Os extratos também demonstram que, mesmo possuindo um saldo em conta corrente extremamente elevado, tomava empréstimos bancários, os quais eram pagos de modo parcelado, como aconteceu nos anos 2011 a 2014.

6 - O contribuinte efetuava pagamentos a determinadas beneficiários e em tal quantidade simultânea que não eram compatíveis com um escritório de advocacia, como a AEM:

6.1 - No mês de dezembro de 2013, foram pagas 40 contas de água/luz/telefone;

6.2 - No mês de janeiro de 2014 foram pagos 13 valores de IPVA.

6.3 - No mês de fevereiro de 2014 foram pagos 11 valores de IPTU. No mês de maio de 2015 foram 33 pagamentos desse tributo.

7 - Cabe lembrar que, conforme instrumento de mandato datado de 21/07/2006 (DOC025), lavrado no 4º Tabelionato de Notas da Comarca de São Paulo/SP, a AEM por meio de seu sócio-administrador Eduardo Milreu outorgou a seus pais, Milton Mello Muren, CPF 028.816.838-00, e Laudicea Milreu, CPF 023.232.468-95, amplos poderes para movimentar os recursos desta conta corrente.

7.1.3 Identificação dos depositantes

1 - Tendo em vista que o contribuinte não apresentou seus livros contábeis, não apresentou notas fiscais ou documentos equivalentes, e não possuía informação em DIRF para a grande maioria de pessoas jurídicas que efetuaram depósitos em sua conta-corrente, a identificação de seus clientes somente foi possível a partir das informações contidas no estrato bancário emitido no formato da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010.

2 - A tabela abaixo relaciona todas as pessoas físicas e jurídicas que efetuaram depósitos para a AEM, e o valor depositado no período compreendido entre janeiro de 2011 e dezembro de 2015:

[...]

7.1.4 Conclusão

1 - A narrativa do item 7.1.1 acima ilustra a dificuldade enfrentada pela fiscalização na execução deste procedimento, dada a ausência de informações e documentos que deveriam ser fornecidos pela contribuinte, inclusive de seus livros contábeis. Em razão disso, foi necessária a realização de diligências em inúmeras pessoas físicas e jurídicas, além de requisições de informações à instituição financeira na qual o contribuinte movimentava seus recursos.

2 - Muito embora o Sr. Milton Mello Milreu não fosse sócio, empregado ou prestador de serviço da Advocacia Eduardo Milreu, foi ele quem representou a pessoa jurídica perante a fiscalização, atuando como procurador.

3 - Os estratos bancários demonstram que a pessoa jurídica recebeu valores não informados pelo contribuinte nas DIPJ/ECF apresentadas até o inicio deste procedimento fiscal, e que também não constam em DIRF.

4 - Como consequência, tais valores não haviam sido oferecidos à tributação.

5 - Os recursos recebidos permaneciam em conta-corrente, sem produzir rendimentos financeiros₃ que seriam expressivos caso os recursos fossem aplicados.

Abaixo reproduzo os procedimentos fiscais na pessoa física do contribuinte, Milton Mello Milreu, constantes no relatório fiscal as folhas 28 a 31:

7.2.1 Termos e Respostas

1 - O Sr. Milton Mello Milreu recebeu em 22/05/2017 Termo de Início de Ação Fiscal datado de 19/05/2017, no qual foram solicitados diversos documentos e informações, entre os quais, esclarecimentos acerca da existência de rendimentos recebidos como pessoa física por conta da prestação de serviços de advocacia e da prestação de outros serviços quaisquer, e o fornecimento de extratos bancários relativos ao ano-calendário de 2012 e ao período compreendido entre 01/06/2015 a 31/12/2015 (DOC040). Cabe lembrar que esta fiscalização já havia obtido acesso aos extratos do período de 01/01/2013 a 31/05/2015 mediante compartilhamento autorizado pelo juízo da 10^a Vara Federal do Distrito Federal no âmbito da Operação Zelotes.

2 - Em 12/06/2017, o Sr. Milton enviou mensagem eletrônica utilizando o endereço eletrônico tinamex@terra.com.br solicitando prorrogação do prazo para atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal (DOC028). Foi lavrado um Termo de Reintimação datado de 13/06/2017 e cientificado em 20/06/2017, no qual foi concedido um prazo adicional de 10 (dez) dias (DEC041). No dia 08/07/2017 enviou, através do endereço eletrônico já mencionado, cópia de extratos bancários de contas correntes de sua titularidade (DOC042 e DOC043). No dia 07/07/2017 foi enviado Termo de Continuidade, e em 19/07/2017 foi lavrado novo Termo de Intimação, cientificado em 25/07/2017, no qual foram solicitados esclarecimentos a respeito de valores recebidos das pessoas jurídicas AEM e EMBRACOM Administradora de Consórcios Ltda (DOC044).

3 - Após ter solicitado prorrogação de 30 dias (DOC045), foi lavrado novo Termo, datado de 15/08/2017 e cientificado em 16/08/2017, reiterando as solicitações antes efetuadas e concedendo prazo adicional de 10 (dez) dias para atendimento (DOC046). Uma vez mais, nenhuma resposta foi apresentada.

4 - Uma vez que o Sr. Milton não respondeu questão relativa a valor debitado de sua conta corrente, tomou-se necessária a emissão de Requisição de Informação Sobre Movimentação Financeira (RMF) para obtenção de cópia do documento bancário que lastreava o registro efetuado no extrato bancário do ora fiscalizado (DOC047).

5 - Em resposta, a instituição financeira apresentou a informação solicitadas (DOC048).

6 - Nos dias 22/09/2017 e 20/11/2017, foram enviados Termo de Continuidade de Ação Fiscal ao ora fiscalizados, os quais foram devidamente cientificados nos dias 04/10/2017 e 23/11/2017 respectivamente, informando acerca do prosseguimento da ação fiscal e salientando a falta de respostas aos questionamentos efetuados no curso dos trabalhos, apesar da apresentação dos extratos bancários. Foi também destacada a existência do dossiê eletrônico de número 10070.000079/0717-97 para apresentação de documentos, o qual, até aquele momento, não possuía nenhum documento anexado pelo fiscalizado (DOC049).

7 - Em 13/12/2017 o contribuinte foi cientificado do lançamento objeto do processo n.º 10580.737601/2017-13, com inflações tributárias apuradas no ano-calendário 2011 (DOC050).

8 - Após esta data foram lavrados e cientificados vários termos que comunicavam a continuidade do procedimento fiscal, assim como alertavam para o fato de o contribuinte não ter respondido aos termos de intimação anteriores,

seja pela via postal ou pela juntada de documentos ao dossiê de atendimento eletrônico criado (DOC051).

7.2.2 Extratos bancários

1 - O contribuinte Milton Mello Milreu não apresentou DIRPF posteriormente ao ano calendário 2006.

2 - Com exceção de seus extratos bancários, também não apresentou qualquer documento ou informação solicitados pela fiscalização.

3 - Analisando os extratos bancários fornecidos pelo contribuinte, relativos aos anos 2012 e 2015 (DOC043), e os obtidos por meio de compartilhamento de informações no âmbito da Operação Zelotes (DOC052), verifica-se que:

3.1 - O contribuinte apresenta uma baixa movimentação financeira, com poucos valores mensais de débitos e créditos;

3.2 - Os créditos bancários são, basicamente, decorrentes de:

- Benefício de aposentadoria (1 salário-mínimo);

- Resgate de aplicações, financeiras;

- Transferências da AEM.

3.3 - Para o ano de 2015, o total mensal de créditos bancários ficou em torno de 1 mil reais, e a quantidade mensal de lançamentos a débito e a crédito ficava em torno de 6.

4 - Os lançamentos de valor mais expressivo ocorreram em setembro de 2012:

4.1 - Crédito, por meio de TED, recebido em 27/09/2012, no valor de 188.456,91, proveniente da pessoa jurídica denominada EMBRACON Administradora de Consórcios Ltda. CNPJ 58.113. 812/0001-23. Procedimento de diligência junto a este contribuinte demonstrou que o valor era referente a contemplação de cota de consórcio, em nome de Milton Mello Milreu, com pagamento em espécie (DOC053), cuja contratação ocorreu em outubro de 2005, com valor inicial] da parcela de **RS 2.412,40**.

4.2 - Débito, por meio de TED, pago em 27/09/2012, no valor de RS 180.000,00, tendo como beneficiária a pessoa jurídica Advocacia Eduardo Milreu.

Conforme extratos bancários desta última, na data do recebimento da citada transferência, o saldo da conta bancária era de mais de 4,8 milhões de reais.

5 - Os extratos bancários de Milton Mello Milreu demonstram que os recursos financeiros necessários para o custeio de suas despesas pessoais não circularam pela conta corrente de sua titularidade.

6 - O valor recebido em decorrência de contemplação de plano de consórcio foi imediatamente transferido para a AEM, a qual possuía sobra de disponibilidades. Nem mesmo as cotas deste plano de consórcio foram custeadas por recursos financeiros saídos de sua conta-corrente pessoal.

Diante do exposto acima, constata-se que:

- O Sr. Milton Mello Milreu não apresentou declarações de rendimentos posteriormente ao ano 2006;

- Também não atendeu às diversas solicitações que lhe foram feitas durante o procedimento fiscal, exceto pelo fornecimento de seus extratos bancários;

- As Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF apresentadas por terceiros informam apenas rendimentos anuais inferiores a 1 (um) mil reais, decorrentes de aplicações financeiras ou de juros sobre o capital próprio;

- A conta-corrente de sua titularidade movimentava um volume extremamente baixo de recursos financeiros;

- O Sr. Milton Mello Milreu utilizava a conta-corrente da pessoa jurídica AEM para pagar suas despesas pessoais, assim como para receber os recursos financeiros mais expressivos. Cabe lembrar que o Sr. Milton e sua esposa possuíam procuração outorgada por seu filho Eduardo Milreu, sócio administrador da AEM, para livre movimentação da conta-corrente da pessoa jurídica;

- O contribuinte não era sócio, empregado ou prestador de serviços da AEM, mas possuía procuração com amplos poderes para movimentar a conta-corrente desta pessoa jurídica;

- Todas estas condutas ativas ou omissivas foram tomadas com o objetivo de ocultar a sua movimentação financeira, ocultar os rendimentos obtidos e a variação patrimonial decorrente, evitando assim que a autoridade fazendária tivesse conhecimento da ocorrência de fatos geradores de tributos.

A pessoa jurídica AEM não apresentou para a fiscalização seus livros contábeis, notas fiscais ou documentos equivalentes emitidos, assim como não apresentou os contratos de prestação de serviços celebrados com seus clientes. Também não prestou qualquer esclarecimento sobre a origem e causa dos recursos depositados em sua conta-corrente.

A fiscalização identificou as pessoas físicas e jurídicas depositantes de recursos financeiros na conta-corrente da AEM de valor mais relevante, e enviou correspondência solicitando a apresentação de informações sobre a motivação dos pagamentos, apresentação de eventual contrato de prestação de serviços e, sendo, o caso, a comprovação dos serviços prestados.

Foram identificados os principais beneficiários de recursos financeiros sacados da conta-corrente da AEM, para os quais também foi solicitado esclarecimento sobre a motivação do pagamento e a apresentação de eventual contrato de prestação de serviços.

Os documentos e informações obtidos nos procedimentos de diligência executados pela fiscalização, para os quais houve resposta por parte do contribuinte diligenciado, ou nos casos em que houve a obtenção de alguma informação ou documento relevante por outros meios, como a consulta direta a processos administrativos ou judiciais, foram juntados aos autos.

Não houve a comprovação de qualquer serviço, em regra, prestado pela AEM ou por Milton Mello Milreu para as pessoas físicas e jurídicas que efetuaram depósitos na conta bancária deste escritório de advocacia, transcrevo trechos do relatório fiscal:

11.1 MODUS OPERANDIS DA AEM COM SEUS CLIENTES

1 – Os documentos e informações coletados nos procedimentos de diligência realizados nas pessoas físicas e jurídicas que efetuaram pagamentos para a AEM demonstraram a existência de vários procedimentos ou comportamentos recorrentes, os quais estão presentes em grande parte dos casos analisados:

1.1 – A AEM recebe montantes expressivos de recursos financeiros.

1.2 – Em todos os contratos apresentados, a AEM é representada por Milton Mello Milreu, na condição de sócio ou diretor da pessoa jurídica.

1.3 – Os contratos celebrados entre a AEM e seus clientes têm como objeto, na maior parte das vezes, serviços inusitados e inverossímeis.

1.4 – As contratantes, quando questionadas, justificaram a contratação da AEM por conta de um suposto “notório saber jurídico”, “possuir profissionais especialistas em Direito Tributário, com notório conhecimento e capazes de resolver processos”, “larga experiência em direito”, etc.

1.5 – Os honorários estabelecidos nestes contratos são pagos, em regra, no ato da contratação, e independentemente da realização do objeto do contrato ou da desconstituição de qualquer valor de crédito tributário.

1.6 – As fontes pagadoras contabilizam os valores pagos como “adiantamento a fornecedores”, mesmo para os casos nos quais as estipulações dos contratos apresentados tratam estes valores como honorários devidos. Tais valores permanecem contabilizados como adiantamentos mesmo após a data que o contrato passa a ser tratado como “rescindido”.

1.7 – A fonte pagadora não comprova a execução ou a efetiva prestação de qualquer serviço lícito. Em alguns casos inclusive informa a rescisão do contrato de trabalho por ausência de prestação de serviço ou a prestação deficiente.

1.8 – As fontes pagadoras não informam em DIRF os valores pagos à AEM.
2 – Também cumpre lembrar aqui que a AEM, mesmo após o recebimento de vários Termos de Intimação, não apresentou qualquer documento ou informação relacionados aos valores recebidos das fontes pagadoras.

Diligências Nas Fontes Pagadoras

Diante da conduta do contribuinte e da empresa AEM foram efetuadas várias diligências nas fontes pagadoras da empresa (AEM). Abaixo relaciono as empresas e transcrevo a conclusão do trabalho efetuado em cada uma delas:

[...]

Vale esclarecer que as inferências e conclusões resultantes das diligências efetivadas nas fontes pagadoras, discriminadas abaixo, podem ser conferidas nas fls. 5.828 a 5.859 do processo digital:

1. Agro Campinas Rações Comércio e Distribuidora Ltda, CNPJ 04.661.87S/0001-29;
- 2.:Akon Comercial, Importação Exportação e Distribuição de Produtos e Alimentos de Uso Animal Ltda, CNPJ 67.692.418/0001-88;
3. Alimentos Zaeli Ltda., CNPJ 77.917.680/0001-37;
4. VR Consultores e Auditores S/C Ltda, CNPJ 00.458.301/0001-63;
5. Elinox Central de Aço Inoxidável Ltda, CNPJ 04.330.905/0001-80;
6. Icomon Tecnologia Ltda, CNPJ 02.137.309/0001-53;
7. DB Transnacional Logística Brasil Transporte Ltda, CNPJ 09.250.877/0001-05;
8. CCAB Agro S/A, CNPJ 08.938.255/0001-01;
9. Siderúrgica JL Aliperti SA, CNPJ 61.156.931/0001-78;
10. Igreja Internacional Renovação Evangélica, CNPJ 06.121.797/0001-61;
11. André Ciampaglia Sociedade de Advogados, CNPJ 08.971.255/0001-03;
12. Kty Engenharia Ltda, CNPJ 56.819.477/0001-58;
13. Mvg Engenharia e Construção Ltda, CNPJ 56.548.639/0001-60;
14. Trajetória Veterinária Ltda, CNPJ 07.293.668/0001-13;
15. Hugo Sérgio de Assis Junior, CNPJ 775.811.805-49;
16. Ricardo David Schiavinato, CNPJ 280.046.458-52;
17. Octávio Hamoi, CPF 154.225.708-55;
18. Rodrigo Pereira do Prado, CNPJ 187.243.408-80;
19. Antônio Claudio Guedes Palaia, CPF 057.667.538-53;
20. Manuel Nazário Rodrigues, CPF 001.007.998-09;
21. Ejezenberg Cmaprh Participações Ltda, CNPJ 05.374.462/0001-92;
22. Dário Marcelo Spinosa, CPF 074.464.288-48;
23. Autostar Comercial de Veículos Ltda, CNPJ 68.976.091/0001-39;
24. Itatiaia Distribuidora de Veículos Ltda, CNPJ 54.070.537/0001-57;

25. British Cars do Brasil Ltda, CNPJ 10.998.205/0001-61;
26. Bss Serviços de Blindagem Ltda, CNPJ 09.112.454/0001-29;
27. Fility Modas e Confecções Ltda, CNPJ 59.708.412/0001-23;
28. Tintas Depósito Ltda, CNPJ 64.555.725/0001-29.

Considerando todas as diligências acima transcritas verificasse que os valores de rendimentos auferidos por Milton Mello Milreu (contribuinte) mediante depósitos em conta-corrente da AEM são os seguintes:

Depositante	Ano 2013	Ano 2014	Ano 2015
AGRO Campinas			1.200.000,00
Akron Comercial	8.000.000,00		
Alimentos Zaeli			2.000.000,00
Elinox Central de Aço Inoxidável	1.758.000,00		230.000,00
ICOMON Tecnologia		1.250.000,00	5.850.000,00
DB Transnacional			1.600.000,00
CCAB Agro	903.569,52	4.095.157,52	
Siderúrgica Aliperti		4.000.000,00	
Igreja Internacional			510.000,00
André Ciampaglia Advogados		240.437,17	
Total	10.661.569,52	9.585.594,69	11.390.000,00
			Total geral 31.637.164,21

Diante das constatações das diligências não prospera a alegação na defesa que ficou claro a demonstração de serviços contratados, pelo contrário diante dos fatos narrados acima, constata-se que não houve prestação de serviço “lícito”.

Não prospera também a alegação que a fiscalização uso de critérios subjetivos, pelo contrário a fiscalização efetuou objetivamente as diligências a partir dos extratos bancários seguindo o dinheiro e tomando as respectivas informações da fontes pagadoras.

Da tipificação da infração

Cumpre mencionar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indica, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativamente às infrações tributárias, era afeta ao Impugnante, diante das diligências efetuadas nas fontes pagadoras dos depósitos na conta da AEM.

Na impugnação apresentada, percebe-se, com absoluta clareza, que o Impugnante demonstra ter identificado e compreendido as infrações apontadas no lançamento.

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração veio estribado de todas as razões que ensejaram a sua lavratura, permitindo, ao Impugnante, o conhecimento nítido das acusações imputadas, com detalhamento do desenvolvimento da fiscalização em exame.

Dessa forma, ante a ausência de prejuízo e de cerceamento à defesa, não há que se anular a autuação.

Da verdade material

O princípio da verdade material norteia a busca pela aproximação entre realidade fática de eventos econômicos ocorridos e a sua representação mediante o registro formal de sua existência.

A observância do princípio da verdade material é essencial na constituição do processo administrativo tributário ao estabelecer que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade (as diligências transcritas falam por si só no caso concreto), não se satisfazendo com a versão oferecida pelas partes, sem embasamento em provas hábeis.

Com relação ao princípio da *verdade material*, James Marins aponta:

"As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo administrativo. O dever de investigação e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos". (Marins, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2005. pp. 178)

Sobre o mesmo tema, ensina Odete Medauar:

"O princípio da verdade material.

Esse princípio, também denominado verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos suscitados pelos sujeitos". (Medauar, Odete. Direito Administrativo Moderno. 6ªed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. pp. 211.

No presente caso, a autoridade fiscal por meio de diligências constatou a verdade material.

Caberia ao Impugnante em nome da verdade material contestar o lançamento com provas concretas que pudessem contradizer os documentos que embasaram as autuações, e não, simplesmente, argumentar que a autuação foi decorrente de erro do sujeito passivo e/ou erro na metodologia de tributação. Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

Em sua impugnação o contribuinte não apresentou qualquer documento que viesse a sustentar suas teses de defesa.

Frise-se que ao Impugnante foi dada ampla oportunidade de produção de provas e de defesa no transcorrer da fiscalização. Todavia, mesmo na fase de impugnação, não apresentou elementos probatórios capazes de ilidir a ação fiscal.

Da Desqualificação Da Pessoa Jurídica

O contribuinte alega que não se admite que o Fisco faça conjecturas e ilações sem prova, acontece que foram feitas várias diligências e várias provas constam nos autos, portanto a alegação que esbarra no artigo 129 da Lei 11.196/2005 transcrita a seguir não prospera:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Parágrafo único.(VETADO)

A desconsideração da personalidade jurídica é empregada quando o ato praticado pela pessoa jurídica tem aparência de legalidade, mas o sócio ou o administrador abusa de seu poder, prejudicando terceiros por 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 Públíco 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 comprove 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, a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

Doutro 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 idéia 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 pelo Impugnante, de forma abusiva e fraudulenta, caracterizador da **evasão fiscal**.

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

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas - como as decorrentes da contratação por interpista 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. E, neste ponto, esclarece-se que o aventado princípio da livre iniciativa não é absoluto, pois o direito de propriedade, bem como o direito de liberdade contratual, sempre devem ser exercidos em consonância com os ditames da própria Constituição Federal (*construção de uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e função social da propriedade na ordem econômica*).

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

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

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

Art. 2035, Parágrafo único. Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.

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

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

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

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

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

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados "planejamentos tributários abusivos", ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de "serviços", o Impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

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

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

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

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

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

Portanto, a discussão acerca da lícitude 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 lícitude dos meios, previamente 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 lícitude (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."

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

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

Assim, a doutrina que defendia a legitimidade de ações e estruturas elaboradas pelo contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos ao

fundamento de estar atuando sob permissivo legal foi posta em xeque pela mudança da concepção de licitude, que já era inferida do estudo do texto constitucional, mas que foi explicitada pela lei civil, tendo o prestigiado autor registrado essa mudança de paradigma, conforme lição de pag. 199:

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

Infere-se que a liberdade de auto-organização e de exercício de atividade empresarial, ou seja, de o contribuinte conduzir sua vida, encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato,

valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.

Assim, mesmo sob a hipótese de os atos praticados pelo contribuinte estarem devidamente formalizados, se não se vislumbra um propósito negocial em seu conjunto, *ou se identifica a presença de simulação*, com distorções ou agressões ao ordenamento, seus efeitos não podem ser admitidos pelo Fisco" (g.n.).

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 n.º 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, comprehende-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, recaindo 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

Nesse sentido, e por todas as considerações acima, os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

Da Qualificação Da Multa (150%) Aplicada

Percebe-se nos casos de lançamento de ofício que a regra é aplicar a multa de 75%, entretanto conforme muito bem explicado pela autoridade autuante foi excepcionada da regra, tendo em vista as atitudes descritas nos autos, portanto correta a aplicação da multa qualificada, conforme o artigo 44, inciso I, do parágrafo 1º da Lei n.º 9.430/96. Abaixo reproduzo a qualificação da multa descrita no relatório fiscal:

15 QUALIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA

1 - O art 44, § 1º, da Lei N.º 9.430/96, estabelece que a multa prevista no inciso I do caput (75%) será duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

2 - O artigo 71 da Lei n.º 4.502/64 define sonegação como:

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

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

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

3 - O artigo 72 da Lei n.º 4.502/64 define fraude como:

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

4 - As condutas praticadas pelo Sr. Milton Mello Milneu podem ser assim sintetizadas:

4.1 - Valores foram pagos à AEM por diversas pessoas jurídicas, mediante crédito em conta bancária, decorrentes da contratação para a prestação de serviços advocaticios.

4.2 - Restou sobejamente comprovado que esses serviços advocaticios contratados ou não foram prestados ou foram prestados exclusivamente pelo Sr. Milton Mello Milneu, o qual não é sócio, empresário ou prestador de serviços da AEM.

4.3 - Desta forma, os valores pagos por aquelas pessoas jurídicas nos anos de 2013 a 2015 caracterizam-se como rendimentos auferidos pela pessoa física Milton Mello Milneu;

4.4 - O Sr. Milton, assim como sua esposa, possui Instrumento de Procuração outorgado pelo sócio administrador da AEM, seu filho, o qual concede poderes para livre movimentação de contas correntes de titularidade da AEM. o que

garante livre disposição dos recursos auferidos em razão dos serviços por ele prestados.

4.5 - O Sr. Milton não apresentou as DIRPF relativas aos anos-calendário de 2013 a 2015, na qual deveria informar os rendimentos auferidos como pessoa física, assim como não apresentou resposta a esta fiscalização quando arguido acerca de rendimentos recebidos pela prestação de serviços advocaticios ou pela prestação de outros serviços quaisquer.

4.6 - Desta forma, utilizando-se de conta corrente de terceiros, foi ocultado da fiscalização tributária o conhecimento acerca da existência de rendimentos auferidos pelo Sr. Milton Mello Milreu nos anos-calendário de 2013 a 2015.

4.7 - Tal conduta também teve o objetivo de alterar as características do fato gerador, de modo a reduzir o montante de tributos devidos, uma vez que a carga tributária a que está sujeita a pessoa jurídica que exerce a atividade de advocacia é menor que a da pessoa física. Vale lembrar, porém, que a maior parte dos referidos rendimentos também não havia sido oferecida à tributação pela AEM antes do início deste procedimento fiscal.

5 - Essas condutas enquadram-se nos conceitos de fraude e sonegação, previstos em lei.

6 - Assim, sobre as diferenças de imposto de renda apuradas nos anos-calendário 2013 a 2015 foi aplicada a multa de 150%, conforme previsão legal.

7 - Atendendo ao disposto no *caput* do art. 2º e no art. 5^a na Portaria RFB n.º 1.750, de 12 de novembro de 2018, foi formalizada a representação fiscal para fins penais.

Portanto correta a aplicação da multa aplicada no percentual de 150%.

(Destaque no original)

Ressalte-se que o entendimento supracitado está consonante com o enunciado de súmula CARF nº 34, nestes termos:

Súmula CARF nº 34 : Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Da compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica com os exigidos nessa autuação

Neste ponto, é importante asseverar que se revela equivocado o argumento de que, no caso de manutenção do imposto lançado, deveriam ser subtraídos, para fins de apuração do imposto devido pela pessoa física, os valores referentes ao tributo apurado e pago pela pessoa jurídica com base nas receitas reconhecidas pela PJ.

O pedido formulado encontra óbice na ausência de previsão legal para que a compensação seja feita de ofício pela própria autoridade lançadora no momento do lançamento de ofício, tampouco pela a autoridade julgadora de primeira instância ao apreciar a impugnação.

A única previsão legal para a compensação de ofício está contida no Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a qual não se coaduna com o entendimento do impugnante.

Eventuais pagamentos feitos indevidamente devem seguir o rito próprio para o processamento da compensação, conforme previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 .

Por serem questões estranhas à competência desta autoridade administrativa de julgamento, **não conheço desse pedido.**

(Destaque no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada no recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz