



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.747585/2019-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.169 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de agosto de 2023
Recorrente HENRIQUE DE CAMPOS MEIRELLES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA.

Demonstrado que os rendimentos recebidos pelo contribuinte por meio de pessoa jurídica se referem a verdadeiros rendimentos decorrentes de trabalho, tais rendimentos devem ser tributados conforme legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DA CONDUTA ENSEJADORA.

Comprovada nos autos a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do imposto que estava sujeito, correta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF nº 147.

Após o advento da MP nº 351/07, é aplicável a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão em concomitância com a multa de ofício sobre diferenças no IRPF devido, apurada em procedimento fiscal, por tratar-se de duas condutas distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que sejam deduzidos do crédito tributário lançado os valores recolhidos pela pessoa jurídica HM&A, a título de tributos federais calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes das receitas que foram reclassificadas, vencidos os Conselheiros Christiano Rocha Pinheiro, Gleison Pimenta Sousa e Sônia de Queiroz Accioly, que negavam provimento. As Conselheiras Sônia de Queiroz Accioly e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira manifestaram interesse em apresentar declarações de votos.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar dos anos-calendário de 2013 a 2016, apurada em decorrência de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos recebidos de fonte no exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O Termo de Verificação Fiscal está às fls. 24 a 111. Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pelo julgador de primeira instância (fls. 7148 e seguintes):

Contra o interessado foi lavrado o auto de infração de fls. 2 a 22 com exigência de crédito tributário no valor de R\$ 250.964.348,30 a título de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), juro de mora, multa proporcional de 150% e multa isolada de 50%. O lançamento decorre das seguintes infrações: omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos recebidos de fonte no exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão. O procedimento fiscal está descrito de forma minudente no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 24 a 111. No referido TVF, a autoridade lançadora traz as informações adiante resumidas:

O Sr. Henrique de Campos Meirelles foi selecionado para fiscalização do cumprimento de suas obrigações legais referentes ao imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) dos anos-calendário de 2013 a 2016, em razão de sinais do recebimento de rendimentos do trabalho como alto executivo disfarçados de pagamentos por serviços de consultoria prestados por pessoa jurídica por ele controlada à empresa J&F Investimentos S.A., CNPJ: 00.350.763/0001-62, doravante denominada "J&F".

A J&F, sociedade anônima de capital fechado cuja principal atividade é a de participação em outras sociedades (holding), foi submetida a procedimento fiscal determinado pelo TDPF nº 0819000-2016-00945-1. No curso dessa fiscalização, a J&F prestou informações sobre várias empresas que lhe prestaram serviços no período de 2012 a 2016. Uma dessas empresas é a HM&A Administração de Bens Próprios S.A., CNPJ: 14.124.500/0001-40 (doravante denominada "HM&A"), da qual nessa época o Sr. Henrique de Campos Meirelles detinha 99,95% das quotas. Os documentos apresentados pela J&F à fiscalização referentes aos serviços de consultoria que teriam sido prestados levantaram, porém, suspeitas quanto à veracidade do seu conteúdo.

Em virtude de tais suspeitas, em agosto de 2019 foram feitas entrevistas com dois executivos que ocuparam o cargo de presidente do Banco Original S.A. durante o período em que teriam sido prestados os alegados serviços de consultoria da HM&A à J&F. As declarações dos executivos confirmaram plenamente as suspeitas de irregularidades.

Foi aberto então procedimento de diligência fiscal concernente à HM&A. Os documentos e informações apresentados pela empresa durante esse procedimento em nada refutaram os indícios e provas de irregularidades. Tornou-se, pois, imperioso abrir esta fiscalização.

No TVF a autoridade autuante descreveu as diversas intimações, documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte e pelas empresas J&F e HM&A. A Fiscalização traz uma reportagem de capa da revista Piauí de novembro de 2017, intitulada "A Política do Banqueiro - Um liberal à brasileira", onde a repórter Malu Gaspar traçou um alentado perfil do então ministro da Fazenda, o Sr. Henrique de Campos Meirelles, contando, na sua elaboração, com a colaboração do próprio contribuinte, que lhe concedeu entrevistas no Brasil e em Nova Iorque (fls. 1.954 a 1.982). Em seguida reproduz cláusulas do contrato realizado em 14/2/12 entre a J&F e a HM&A em que 'caberiam exclusivamente à J&F "os poderes e competências sobre todas as decisões tomadas" e "a responsabilidade pela implementação e execução dessas decisões"; à HM&A caberia tão-somente "prestar seus serviços de consultoria", e nunca jamais "a tomada, implementação e execução de decisões", muito menos assumiria "quaisquer responsabilidades" por essas decisões' (fl. 53). Assevera, no entanto, a Fiscalização, que causou estranheza o contribuinte não ter apresentado, em resposta à intimação, documento escrito relativo a alguma das consultas por que havia sido contratado (fl. 55). As cláusulas do contrato fornecem um escopo limitado para o trabalho da contratada, HM&A: "a atuação da HM&A seria absolutamente passiva, sempre no aguardo de dados e informações que lhe seriam fornecidos ao alvedrio da J&F, a qual se responsabilizaria integralmente pela veracidade, higidez e adequação de tais dados e informações" (fl. 59).

Veremos, contudo, que essa olímpica distância da HM&A em relação a qualquer ato de execução de suas valiosas sugestões não ocorria na realidade. Com efeito, pelas provas e indícios que coletamos, é certo que o Sr. Henrique de Campos Meirelles não ficava aguardando passivamente ser consultado pela J&F acerca das questões prementes do Banco Original (...)

Sobre os itens que compuseram o pacote de remuneração previsto no contrato, a autoridade fiscalizadora vê "claramente relação direta com a atuação do contribuinte como principal executivo do Banco Original". Em 6/11/15 o contrato firmado em 14/2/12 foi rescindido amigavelmente, com quitação recíproca das obrigações decorrentes, sendo nesse mesmo dia celebrado novo contrato, com conteúdo semelhante ao contrato original. O novo contrato foi rescindido amigavelmente, também com quitação das obrigações, em 10/5/16, tendo o contribuinte assumido o cargo de Ministro da Fazenda no dia 12/5/16.

Com relação ao novo contrato celebrado entre a J&F e a HM&A, convém observar que a principal mudança em relação ao contrato original se refere à busca de sanear a incompatibilidade que teria surgido entre o pretendido escopo "limitadíssimo do contrato e a eleição em 18/06/2014 do Sr. Henrique de Campos Meirelles como presidente do conselho de administração da J&F. De fato, como se comentou anteriormente, a atuação da HM&A (e por extensão do Sr. Henrique de Campos Meirelles prevista no contrato original consistia tão-somente na emissão de opiniões (que poderiam ser ou não acatadas), sempre por provocação da J&F, vedada expressamente toda e qualquer tomada de decisão por parte da HM&A (e do Sr. Henrique de Campos Meirelles).

Ora, como se sabe, o conselho de administração de uma companhia é um órgão por excelência de tomada de decisões. Tanto é assim que a Lei das S/A (nº 6.404/76) em seu artigo 138 reza que o estatuto duma companhia pode dispor que sua administração

competirá não só à diretoria, mas também ao conselho de administração (era exatamente este o caso da J&F nessa época); e que, além disso, o conselho de administração é órgão de deliberação colegiada (i.e., decisório). Já o artigo 142 da mesma lei enumera as várias competências do conselho de administração, todas ou quase todas elas envolvendo a tomada de importantes decisões, v.g.: a fixação da orientação geral dos negócios da companhia; a eleição e destituição dos diretores da companhia e a fixação de suas atribuições; a convocação de assembléia-geral; a autorização da emissão de ações; a autorização da alienação de bens ou a assunção de ônus; a escolha e destituição dos auditores independentes.

Em princípio, havia, pois, total incongruência entre a nova condição do Sr. Henrique de Campos Meirelles como presidente do conselho de administração da J&F e as cláusulas do contrato original que regulavam sua atuação como consultor da empresa. No item seguinte deste relatório veremos, contudo, que em verdade a atuação do Sr. Henrique de Campos Meirelles em assuntos da J&F que não dissessem respeito diretamente ao Banco Original foi esporádica e de caráter sobretudo simbólico (isto é, relacionado à imagem do grupo J&F) e que, especificamente quanto ao seu trabalho como presidente do conselho de administração, foi na melhor das hipóteses "meramente formal"

A Fiscalização discorre a respeito da atuação do contribuinte, tendo em vista o contrato entre a J&F e a HM&A, concluindo que seus trabalhos concentravam-se no Banco Original e de forma simbólica e esporádica relacionando-se à imagem do grupo J&F, mas sempre na condição de alto executivo e representante da J&F.

Outrossim, como exemplos de detalhes da agenda de trabalho foram apresentados pela HM&A e pelo Sr. Henrique de Campos Meirelles dezenas de e-mails profissionais. Entre esses e-mails não localizamos nenhum que não se referisse a assuntos do Banco Original (geralmente reuniões dos comitês do banco) ou em que não fossem mencionados diretores do Banco Original.

A par disso tudo, as notícias publicadas na imprensa apresentadas nas respostas a intimações fiscais seja pela J&F, seja pela HM&A, seja pelo Sr. Henrique de Campos Meirelles, versam em sua grande maioria sobre o seu trabalho no Banco Original.

[...]

Vimos, portanto, que, nos cerca de quatro anos em que vigoraram os contratos da HM&A com a J&F, o tempo do Sr. Henrique de Campos Meirelles foi quase todo dedicado a seu labor no Banco Original, e que sua atuação em outros assuntos do grupo empresarial se deu de forma esporádica, mas sempre na condição de alto executivo e representante da J&F

[...]

Especificamente sobre a prestação de serviços para as empresas Lazard e KKR, assim concluiu a autoridade fiscal:

De qualquer forma, é certo que os serviços prestados pelo contribuinte à J&F no período fiscalizado foram em escala muito superior, se comparados àqueles prestados às duas empresas estrangeiras, bem como é evidente que demandaram tempo incomparavelmente maior. E, como era de esperar, essas diferenças se refletiram nas respectivas remunerações: em 2012, por exemplo, da receita total no mercado interno declarada na DIPJ do exercício de 2013 entregue pela HM&A (no montante de R\$ 45.691.995,52), R\$ 44.611.036,28 foram pagos pela J&F. Já os pagamentos efetuados pelo Lazard e pela KKR presumivelmente estariam incluídos na seguinte rubrica da DIPJ, referente aos recebimentos do exterior, cujo importe total foi de somente R\$ 1.774.831,42:

Em suma, não há como comparar o trabalho realizado pelo Sr. Henrique de Campos Meirelles no Banco Original e na J&F com os serviços prestados ao Lazard e à KKR.

Nos pouco mais de quatro anos em que prestou os alegados serviços de consultoria à J&F, a HM&A recebeu por eles a imensa quantia de R\$ 327.962.786,60. Qualquer

peessoa que lesse atentamente as cláusulas dos contratos celebrados entre as duas empresas ficaria, portanto, intrigado com a aparente discrepância entre a atuação de escopo "limitadíssimo" prevista para a HM&A (i.e., Henrique de Campos Meirelles) e a descomunal remuneração dessa limitadíssima atuação. De fato, por que razão a J&F remuneraria tão regiamente um mero consultor, se este nunca atuaria motu proprio, antes se limitaria a aguardar passivamente que um grupo restrito de altos executivos da J&F e do Banco Original o consultasse, para que só então proferisse "sugestões" (das quais, ressalte-se, não há um único registro escrito), as quais seriam implementadas ao arbítrio exclusivo da J&F e, se o fossem, sem nenhuma participação desse consultor? Especificamente, por que a J&F concordaria em pagar a esse consultor 10% do valor do patrimônio líquido da holding J&F Participações Financeiras Ltda. (a qual, como se viu, tinha como principal investimento a totalidade do capital do Banco Original) a título de performance fee? Ou seja, por que a J&F pagaria essa comissão por desempenho (em tese, portanto, relacionada à influência do trabalho do Sr. Henrique de Campos Meirelles nos resultados do Banco Original) a um consultor que nunca tomava decisões, mas só atuava em atendimento a demandas específicas de executivos da J&F e do Banco Original, e sempre de maneira limitadíssima?

A resposta a estas indagações é que o Sr. Henrique de Campos Meirelles nunca foi esse consultor de atuação com escopo limitadíssimo. E para provar nada melhor do que o depoimento das duas pessoas que, na época em que o contribuinte trabalhou no Banco Original, ocuparam oficialmente (mas não de facto) o topo da hierarquia do banco, na função de presidente.

Por tudo que se comentou nos parágrafos anteriores, ficou demonstrado que os pagamentos feitos pela J&F (e pela J&F Holding GmbH) à HIM&A no período de 2013 a 2016 não decorreram de nenhum serviço de consultoria que teria sido prestado à J&F, mas eram na verdade pagamentos à pessoa física do Sr. Henrique de Campos Meirelles, em razão sobretudo de seu trabalho como principal executivo do Banco Original, mas também, de forma muito secundária, pelo seu trabalho como executivo representante (verdadeira face pública) da J&F em eventos esporádicos (ocorridos sobretudo no estrangeiro).

Como ficou evidente nos parágrafos anteriores, o Sr. Henrique de Campos Meirelles recebeu pagamentos por seu trabalho de executivo mediante a simulação da prestação de serviços de consultoria por pessoa jurídica a ele ligada. Por conseguinte, em virtude do disposto no parágrafo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional não poderá ocorrer homologação tácita no caso em apreço, antes se deverá aplicar a regra do artigo 173,1, segundo a qual o prazo decadencial se vence após cinco anos, contados do "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". A respeito deste assunto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já editou duas súmulas:

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, conforme folhas de continuação anexas do referido feito fiscal.

Irresignado, tendo sido cientificado em 4/12/19 (fl. 3.760), o contribuinte impugnou o feito fiscal em 2/1/20, apresentando o arrazoadado de fls. 3.766/3.851, acompanhado dos documentos de fls. 3.852/7.141, com as suas razões de defesa a seguir transcritas sucintamente.

O impugnante constituiu a sociedade HM&A Administração de Bens Próprios S/A (inicialmente denominada Nova Catenária Assessoria Empresarial Ltda.) para atuar no setor privado, prestando serviços de consultoria e assessoria financeira entre 2011 e maio/2016 para diversos grupos empresariais nacionais e estrangeiros (Doc. 03).

Entre os serviços prestados, interessa ao objeto da presente impugnação os contratos celebrados com a J&F Investimentos S/A (J&F), anteriormente denominada J&F Participações S/A, sendo o primeiro em fevereiro de 2012 (objeto de posteriores aditamentos, com vigência até 06/11/2015) e o segundo em novembro/2015, com vigência até maio/2016. Referida contratante é holding de grupo empresarial com atuação nos setores de proteínas, laticínios, financeiros, vestuário, higiene/limpeza e

outros segmentos. Era controladora da J&F Participações Financeiras Ltda. (“J&F Financeira”), que, por sua vez, era detentora das participações societárias do Banco Original e do Banco Original do Agronegócio.

Em síntese, a J&F teria contratado a HM&A, de forma absolutamente regular e legítima, inclusive com amparo no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, para a prestação de serviços de consultoria empresarial estratégica, independente, sem qualquer subordinação ou exclusividade (Doc. 04).

Ao longo da execução das atividades entre fevereiro/2012 e novembro/2015, a HM&A recebeu os honorários pelos serviços prestados, os quais, pelo primeiro contrato e respectivos aditamentos, seriam divididos em diferentes categorias e critérios, com valores fixos e variáveis, abarcando: engagement fee, retainer fee, retainer fee adicional, performance fee e success fee.

Mais à frente o impugnante detalha esses valores, concluindo pela razoabilidade da remuneração, tendo em vista o porte do grupo empresarial contratante, o impacto econômico-financeiro resultante da consultoria e o grau de prestígio da parte contratada (fl. 3.822).

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal que fundamenta o lançamento, o sujeito passivo entende que a autuação está baseada na equivocada premissa de que ele teria exercido a função de “Presidente de fato” do Banco Original e alto executivo da J&F, utilizando-se da aparência de contratação de serviços de consultoria e assessoria da HM&A para receber seus rendimentos correspondentes ao cargo de executivo.

A lei elenca (art. 50 do CC/02) procedimento específico para que a desconconsideração da personalidade jurídica seja válida, com requisitos que devem ser cabalmente demonstrados pela Autoridade Fiscal. Caberia à Fiscalização, para imputar os valores recebidos pela HM&A como rendimentos de seu sócio/acionista, pessoa física, e afastar o tratamento tributário de pessoa jurídica legalmente permitido pela Lei nº 11.196/2005, demonstrar de forma objetiva o cabimento da desconconsideração da personalidade jurídica no caso, mediante fundamentação e demonstração cabal que (i) a sociedade foi constituída com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos (desvio de finalidade) ou que (ii) não havia separação entre o patrimônio do sócio e o da pessoa jurídica (confusão patrimonial).

No entanto, em nenhum momento a autuação fiscal fundamentou o lançamento perpetrado nos dispositivos legais dispostos acima, quais sejam os arts. 50 do CC/02 e 129 da Lei nº 11.196/2005, tendo se limitado a mencionar o art. 167 do CC/02, que trata da simulação de negócio jurídico, o que não se mostra sequer suficiente para que a exigência tributária fosse formalizada mediante desconconsideração da pessoa jurídica, seja pelo fato da negociação realizada entre as pessoas jurídicas HM&A e J&F ser plenamente válida e amparada na Lei nº 11.196/2005, seja pela total ausência de argumentação e prova capaz de permitir a desconconsideração da personalidade jurídica.

Vale repetir, inclusive, que não houve menção a tais dispositivos na fundamentação legal que acompanhou a descrição da conduta autuada ou mesmo no relatório fiscal que acompanhou o Auto de Infração, de modo que a desconconsideração da personalidade jurídica não restou legalmente fundamentada ou mesmo motivada, o que torna a autuação insubsistente também por este motivo.

Ou seja, não tendo a DEMAC/BHE justificado as razões que a levaram a afastar a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 e a consequente desconconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil de 2002, o Auto de Infração violou a obrigação de elencar expressamente a disposição legal infringida, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235 de 1972: [...]

Por todo o exposto, é imperioso que esta Delegacia de Julgamento da RFB reconheça a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal e por insuficiência da motivação da suposta infringência, uma vez que não poderia a DEMAC/BHE ter desconSIDERADO a personalidade jurídica da HM&A no caso em apreço sem haver fundamentado e motivado expressamente a aplicação dos arts. 129 da Lei 11.196/2005

e do art. 50 do CC/02, sendo que a mera invocação do art. 167 do CC/02 se mostra insuficiente para tanto. [...]

Veja-se que o CARF apenas admite a desconsideração da personalidade jurídica se (i) devidamente comprovados os requisitos previsto no art. 50 do Código Civil ou se (ii) houver a comprovação do vínculo trabalhista entre o prestador e o tomador do serviço, sendo que esta segunda questão, o Fisco, por óbvio, não menciona na presente autuação:

O defendente questiona a força probante das matérias jornalísticas (que considera de pouca expressão / de expressão duvidosa) contidas nos autos para “embasar a presunção de que o Sr. Henrique Meirelles teria sido, na verdade, o presidente do Banco Original e alto executivo da J&F e que a prestação dos serviços tributados teria sido realizada pela pessoa física”.

Assevera que no mercado em que a HM&A está inserido é usual que uma consultoria estratégica, empresarial e financeira “não se presta através de relatórios ou pareceres! Não se trata de um serviço de entrega de respostas pontuais a cada pergunta formalizada, como ocorre em pareceres jurídicos.”

Entende que a Fiscalização não traz prova suficiente capaz de demonstrar o “efetivo poder decisório do impugnante nas atividades de consultoria prestadas”. Nesse sentido, tece comentários sobre conclusões que a Fiscalização teria chegado com base na documentação carreada aos autos, concluindo que o procedimento fiscal não apontou “de forma fundamentada as provas que comprovam a ocorrência da conduta descrita na infração legal”.

O impugnante contratou parecer (Doc. 05) do advogado Paulo de Barros Carvalho para analisar a estrutura contratual pretendida pela HM&A, tendo o jurista concluído “pela validade da contratação de pessoa jurídica e pela impossibilidade da desconsideração de sua personalidade”.

A consulta a um tributarista de renome em momento anterior à intenção de prestar consultoria ao mercado e contratação com a J&F e demais empresas não tem o condão de levantar suspeitas acerca da intenção dos contratantes para fins de caracterização de fraude, mas - a contrario sensu - reforça a intenção e boa-fé das partes em resguardar a legalidade do negócio jurídico sob o aspecto tributário.

Enfim, sob qualquer ângulo que se examine a questão, não há que se falar em atos conscientemente praticados com intuito de sonegar, fraudar ou mesmo simular operações, na medida em que as partes apenas executaram e formalizaram a contratação nos moldes previstos na legislação, inclusive chancelada por opinião legal dada por expert no assunto, sem omitir qualquer informação ou dado relevante do Fisco. [...]

Inclusive, não há dúvidas quanto à existência da HM&A como pessoa jurídica, a qual possui estrutura física e organizacional, administradores e empregados próprios, funcionando de forma regular e coordenada para viabilizar a execução do seu objeto social. Sobre esse aspecto, na resposta à intimação entregue pelo Impugnante à DEMAC/BHE em 17/10/2019, foi apresentada a relação dos profissionais que atuam na sociedade, além do histórico de seus atos societários. Na oportunidade, apresenta-se adicionalmente os Contratos de Locação referentes à sede na qual a HM&A esteve estabelecida no período (Doc. 07.2).

[...] Pelo exposto, ante a inexistência de provas já tratada na preliminar de nulidade e, conforme demonstrado acima, ante a completa improcedência dos rasos argumentos deduzidos no Termo de Verificação Fiscal, deve ser afastada a caracterização de dolo, fraude, simulação e conluio aventada pelo Fisco, bem como os seus efeitos sobre a autuação, quais sejam, a indevida aplicação do art. 173 do CTN (prazo decadencial), para incluir na cobrança do ano calendário de 2013[...]

Ressalta que a HM&A, durante o período fiscalizado, e mesmo antes, era usualmente contratada por empresas diversas para prestar serviços de caráter intelectual, de

consultoria e palestras, reunindo mais de quarenta clientes, conforme relação anexa (fl. 4.153).

A partir de 2012, a HM&A celebrou contratos de prestação de serviços de consultoria estratégica com Lazard, KKR, Bedrock e com a J&F, holding de grupo empresarial da qual faz parte o Banco Original (controle indireto).

Especificamente no que tange à prestação de serviço de consultoria à J&F, o foco, com o decorrer do tempo, passou a ser a viabilização da reestruturação do conglomerado financeiro controlado pela J&F e a transformação do Banco Original no primeiro banco brasileiro totalmente digital.

Há que se ter em mente, no entanto, que ao contrário do que aduz a Fiscalização, o serviço de consultoria especializada prestada à J&F não se limitava a eventuais elaborações de pareceres formais acerca de determinada matéria ou a respostas a indagações pontuais, mas, tratava-se, em verdade, de atuação para trazer soluções eficientes ao Grupo. E foi justamente esse o trabalho prestado pela HM&A para a J&F.

No presente caso, é indene de dúvida que a criação da HM&A possui propósito negocial, o que nem é objeto de questionamento na autuação, bem como que seu objeto social se amoldava perfeitamente aos de “serviços especializados de consultoria” e “sugestões estratégicas para a melhoria de organização empresarial” avençados com a J&F, conforme se depreende da cláusula 3ª da 2ª Alteração do Contrato Social da empresa vigente em 2012 (Doc. 07.1): [...]

Ademais, não é razoável admitir que um Executivo de Banco, como classificado pelo Fiscal, seja remunerado para prestar serviços de caráter intelectual, tais como consultoria e palestras, principalmente para instituições financeiras concorrentes! Além de não ser razoável, é incompatível com o exercício de um Presidente ou de um alto executivo, cujas atividades devem ser exclusivamente atreladas aos interesses de seu Contratante.

Dessa forma, não há qualquer subsídio para afastar a aplicação do regime jurídico estabelecido no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, uma vez que não restou caracterizado o abuso da personalidade jurídica de que trata o art. 50 do Código Civil Brasileiro, seja em sua antiga redação vigente à época dos fatos geradores tratados na autuação ora combatida, seja na atual redação após o advento da Lei nº 13.874/2019, o que já restou exaustivamente comprovado em tópico precedente. [...]

Inclusive são quase inexistentes, no CARF, julgados sobre o tema quanto a fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 11.196/05, certamente por ter sido suspensa a lavratura de autos de infração com este enfoque! [...]

Ora, se o limite para a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, quando não restar configurado o abuso da personalidade jurídica de que trata o art. 50 do Código Civil Brasileiro, é a configuração da relação de emprego; nas hipóteses em que não estão presentes os elementos do vínculo empregatício não é possível aplicar a desconsideração da personalidade jurídica.

Ou seja, se não há que se falar em relação trabalhista, como no presente caso em que sequer há menção a essa relação entre o Impugnante e a J&F e/ou o Banco Original, por serem inexistentes, não há que se falar na tributação do serviço como pessoa física, pois, em se tratando de serviço especializado e prestado em caráter personalíssimo, evidente que a prestação se dá através do sócio da pessoa jurídica prestadora do serviço e efetivamente contratada para tanto.

Assim, no presente caso, há de ser aplicada a previsão do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e, conseqüentemente, mantida a tributação da renda recebida pela prestação dos serviços à J&F, na própria pessoa jurídica (HM&A).

O contrato de consultoria foi firmado entre a Nova Catenária Assessoria Empresarial Ltda. (antiga denominação da HM&A) com a J&F Participações S.A., em fevereiro/2012, que vigorou até 06/11/2015, mediante aditivos anexos (Doc. 04.1).

O mesmo escopo foi mantido no novo contrato celebrado entre as partes, para reger os serviços de consultoria entre novembro/2015 e maio/2016, contendo apenas previsão adicional sobre a participação do sócio da HM&A no Conselho de Administração da J&F ou empresas do grupo (órgão que, como será esclarecido oportunamente, não exerce atividades executivas) [...]

Discorrendo a respeito dos contratos firmados, pontua em relação ao contrato assinado em 6/11/2015, sobre atividades do Sr. Henrique Meirelles excluídas das obrigações de não-concorrência (fl. 4.242):

...

Com efeito, não há como se conceber a possibilidade do sócio da HM&A, ora Impugnante, ter atuado como “Presidente de fato” do Banco Original e/ou alto executivo da J&F (o que lhe demandaria dedicação exclusiva de um gestor executivo) e, ao mesmo tempo, ter prestado serviços consultivos pela sociedade que fazia parte, a diversas outras empresas sem qualquer vínculo com a J&F (tais como a Lazard, KKR e Bedrock). Essa hipótese, pressuposta nas alegações do Fisco, é inviável em termos práticos e contratuais, e sequer seria admitida no mercado.

É certo, assim, que a prestação de serviços simultânea pela HM&A a diversos grupos empresariais somente é compatível para desenvolvimento de atividades de consultoria e assessoria, como de fato ocorreu. [...]

Observando-se os serviços prestados pela HM&A a outros grupos empresariais de forma contemporânea à vigência do contrato com a J&F, percebe-se que os termos da contratação objeto da autuação impugnada são usuais e regulares no mercado, mantendo-se íntegra a condição de consultoria e assessoria empresarial.

A título de exemplo, a contratação da HM&A pelas instituições financeiras Kohlberg Kravis Roberts (KKR) e Lazard Services International LLC (Lazard), citadas por diversas vezes no Relatório Fiscal, além da Bedrock Société Anonyme (Bedrock), demonstram similitude em vários pontos com o contrato da J&F.

Sendo assim, conforme alega o sujeito passivo, não haveria situação atípica (ou simulada) na consultoria da HM&A prestada à J&F a justificar o lançamento.

No entanto, sem qualquer justificativa plausível, a Fiscalização aceita a natureza consultiva dos contratos firmados entre a HM&A e a KKR, bem como entre a HM&A e a Lazard, mas afasta a patente semelhança entre eles e o contrato firmado com a J&F [...]

Para corroborar o fato de que a HM&A realmente exercia funções consultivas na J&F, é importante esclarecer, comparativamente, que o serviço prestado pela HM&A à J&F é similar ao fornecido por grandes empresas de consultoria de renome internacional, como a MCKINSEY, que foi reconhecida pela Forbes como “a líder mundial no mercado de consultoria empresarial” e a Boston Consulting Group (BCG), a qual também figura entre “maiores empresas de consultoria estratégica do mundo”.

Entende o autuado que a Fiscalização, ao mencionar no TVF várias passagens sobre as características e detalhes da contratação da HM&A com a J&F, estaria evidenciando “diversos elementos que corroboram a efetividade da prestação de serviços de consultoria pela sociedade, em escopo limitado ao assessoramento, sem responsabilidade pela implementação da execução de quaisquer decisões, ou seja, sem poder decisório”.

Em relação às declarações de dois ex-presidentes do Banco Original, o contribuinte assegura que as “conclusões alcançadas pela Demac/BH se mostram inconclusivas e contraditórias, pois não há respostas suficientes para determinar que havia uma presidência pro forma do banco e uma presidência de facto, como sugere o Termo de Verificação Fiscal”. Entende que as declarações do Sr. Jackson Ricardo Gomes caminham em sentido diametralmente oposto ao da Demac/BH e que as declarações da Sra. Sandra Nunes da Cunha, embora possam sinalizar convergência com o entendimento da Fiscalização, carece de credibilidade, conforme se copia a seguir:

Primeiramente, a Receita Federal não seguiu nenhuma cautela procedimental para conferir às entrevistas natureza própria de depoimentos, tais como a indicação do objeto da oitiva na intimação expedida aos entrevistados (os ex-Presidentes do Banco sequer tinham (conhecimento prévio do motivo da entrevista), a designação de local/data/hora com a possibilidade de presença de advogado, bem como a gravação para analisarmos as perguntas feitas e em qual contexto foram dadas as declarações dos declarantes.

Ou seja, nos termos em que colhidas as supostas declarações, de forma unilateral por parte do Fisco e sem transparência quanto à finalidade e o objeto do procedimento fiscalizatório, a diligência sequer pode ser reputada propriamente como depoimento.

Como segundo elemento, a Fiscalização não incluiu, no documento do procedimento fiscalizatório que formaliza a oitiva, a lista dos questionamentos que foram formulados aos depoentes.

A ausência da listagem dos quesitos, aliada ao teor das declarações, permite inferir que o Fisco deduziu perguntas de maneira parcial e enviesada, almejando chegar a respostas específicas para auxiliar no discurso previamente construído pela DEMACIBHE: a inverídica posição de - Presidente de fato do Impugnante no Banco Original ou de alto executivo da J8F.

Cabe destacar ainda que, a depender da forma em que foram conduzidas as entrevistas e diante do desconhecimento prévio sobre a matéria e a finalidade da oitiva, é natural supor que as partes, tal como provavelmente ocorrido com a Sra. Sandra, no momento da coleta da declaração tenham se sentido acuadas a não discordar da narrativa suposta induzida pelo Fisco.

A ausência de transparência no procedimento fiscalizatório nesses pontos, além da evidência de formulação de questionamentos de forma tendenciosa, coloca em cheque a imparcialidade da oitiva fiscal, bem como a sua legitimidade para servir de subsídio ao já frágil Auto de Infração.

A respeito dos Conselhos Consultivo e Administrativo, destaquem-se as passagens:

Em razão dos serviços de consultoria especializada prestados pela HM&A à J&F a partir do ano de 2012, e para demonstrar ao mercado que a HM&A, com toda expertise inerente ao Impugnante, estava atuando em prol do Grupo, foi criado o Conselho Consultivo da J&F, devido à sua inquestionável expertise empresarial e à capacidade de compartilhar seus conhecimentos em prol do direcionamento adequado aos negócios da empresa. Para tanto, não recebia qualquer remuneração, conforme verificado pela própria Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal que acompanhou a presente autuação: [...]

Posteriormente, em 2014, quando a HM&A já prestava serviços à J&F há mais de dois anos, o Impugnante foi convidado a integrar o Conselho de Administração da J&F, também sem o recebimento de qualquer remuneração para tanto. Inclusive, nenhum Conselheiro recebeu.

Discorre-se, na peça impugnatória, a respeito das atribuições do Conselho Consultivo e do Conselho de Administração. Assim, em 18/06/2014, por meio de Assembleia Geral Extraordinária (Doc. 08), a J&F nomeou o Impugnante como Presidente do seu Conselho de Administração, criado apenas pro forma, sendo que o Impugnante permaneceu atuando apenas como consultor da J&F, no âmbito do contrato firmado entre HM&A e J&F. [...]

Sendo o Conselho de Administração o órgão deliberativo no plano de diretrizes amplas e orientações estratégicas gerais, cabe à Diretoria Executiva, da qual o Impugnante não fez parte, a implementação das ações diretas necessárias para o cumprimento dessas diretrizes. [...]

As atribuições acima descritas seriam aplicáveis caso tal órgão tivesse exercido sua função na plenitude, contudo, vale lembrar que, uma vez que o plano de abertura de capital da J&F não prosseguiu, o Conselho de Administração acabou atuando em

níveis básicos para aprovação de atividades de praxe (aprovação de contas, demonstrações financeiras, fixação de valores de alçada para operações, entre outras), como visto nas atas de reunião do órgão. Ou seja, em momento algum o Conselho criado sequer deliberou sobre quaisquer orientações gerais do negócio da Companhia.

Assim, integrando ou não os Conselhos da J&F (a depender da época), o Impugnante nunca atuou como executivo da empresa contratante ou de qualquer outra do Grupo. [...]

Elucidando o acima exposto, colaciona-se em anexo algumas atas da Diretoria da J&F e da Diretoria do Banco Original que foram possíveis de extrair junto à JUCESP (Docs. 09.2 e 09.3), sendo pois, públicas, nas quais, por óbvio, não se encontra arrolado o nome do Impugnante como parte integrante do corpo diretivo, de forma a reforçar e comprovar, documentalmente, que o Impugnante nunca atuou como alto executivo da J&F, nem como Presidente do Banco Original.

Sobre o organograma do Banco Original apresentado pela Fiscalização considerando o contribuinte no topo da escala hierárquica (fl. 1.887), afirma-se que “o Impugnante constou no referido organograma como Presidente do referido Conselho de Administração, em razão do contrato de Consultoria firmado entre HM&A e a J&F, que o indicou para tal posição.”.

Por fim, além do organograma do Banco demonstrar que o Impugnante não era alto executivo do Banco, nem da J&F, mas que figurava tão somente como Presidente do Conselho de Administração da J&F Investimentos, vale realçar que tal documento foi produzido em junho de 2015 e se reporta apenas a este momento, ao passo que o Contrato foi firmado em 2012, o que também reforça que a interpretação que norteou a autuação foi distorcida da realidade.

Subsidiariamente, em atenção ao princípio da eventualidade, caso remanesça qualquer exigência referente à autuação, requer:

- 1- O parâmetro da base de cálculo para exigência de IRPF sobre rendimentos da pessoa física deve ser ajustado para o regime próprio aplicável à espécie, o qual está pautado na tributação pelos ingressos financeiros efetivamente auferidos, considerando o valor líquido correspondente a cada nota fiscal, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Pública e ofensa ao princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da Constituição Federal, bem como do art. 2º da Lei nº 9.784/99;
- 2- Devem ser abatidos os tributos recolhidos em nome da pessoa jurídica sobre a exigência fiscal formalizada contra o impugnante, sob pena de enriquecimento sem causa da Administração Pública e ofensa ao princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da Constituição Federal, bem como do art. 2º da Lei nº 9.784/99;
- ...
- 3- Deve ser reduzida a multa de ofício qualificada, de 150% para 75% (percentual ordinário), tendo em vista a inexistência de atos praticados com dolo, fraude, simulação ou conluio, eis que não houve a simulação da prestação de serviços de consultoria pela pessoa jurídica;
- ...
- 3- A multa isolada de 50% sobre o carnê-leão do suposto rendimento recebido do exterior deve ser afastada, ante a impossibilidade de concomitância com a multa de ofício sobre a mesma base, pela dupla penalização sobre o mesmo fato, conforme jurisprudência do Carf.
- 4- Para corroborar todo o entendimento anteriormente esposado, o defendente cita e transcreve por toda peça impugnatória legislação, doutrina e jurisprudência (administrativa e judicial) a respeito.

DOS PEDIDOS

Requer a nulidade do feito fiscal (art. 50 do CC/2002, art. 129 da Lei nº 11.196/05 e art. 10, inc. IV, do PAF).

Uma vez afastada a caracterização de dolo, fraude ou simulação, seja reconhecida a decadência do direito de lançar os créditos tributários constituídos em relação ao ano-calendário de 2013.

A improcedência do lançamento fiscal, vez que teria ficado demonstrado que os rendimentos sobre os quais recaiu o lançamento foram legalmente percebidos pela pessoa jurídica HM&A Administração de Bens Próprios S.A., com base no permissivo legal constante do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Subsidiariamente, requer a retificação da base de cálculo do IRPF, considerando o valor líquido correspondente a cada nota fiscal alvo da autuação, bem como o abatimento dos valores recolhidos pela HM&A a título IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Asseverando a não ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, impugna pela redução da multa de ofício para 75%, bem como o afastamento da multa isolada de 50%, sob pena de dupla penalização.

E para que se esclareça quem eram os presidentes e altos executivos da J&F Investimentos S/A e do Banco Original no período lançado, bem como para a confirmação dos cálculos apresentados pelo defendente, requer-se a realização de diligência fiscal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), por unanimidade de voto, julgou a impugnação improcedente, em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

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

A regra contida no § 4º do art. 150 do CTN é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inc. I do art. 173, em que o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte, atribuindo 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.

Os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, decorrentes do trabalho, devem ser oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber, de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados.

É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a tributo administrado pela RFB, com créditos de terceiros.

Por se tratarem de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento do carnê-leão, bem como a que se exige juntamente com o imposto apurado no procedimento fiscal.

A qualificação da multa ocorre quando a Fiscalização provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará de ofício ou a requerimento do impugnante a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em (fls. 578) e, inconformado, apresentou o presente recurso voluntário em fls. 200 e ss), por meio do qual rebate os fundamentos do acórdão recorrida e pretende, em síntese:

Preliminarmente:

i. Decreto a nulidade do Auto de Infração nº 10880-747.585/2019-39, seja:

(i) pelo fato do crédito tributário ter sido constituído em desfavor da pessoa física do Recorrente por recebimento de rendimentos pela pessoa jurídica da qual é sócio, sem a devida fundamentação legal da desconsideração da personalidade jurídica com base no art. 50 do Código Civil, em clara inobservância do permissivo legal contido no art. 129 da Lei 11.196/2005, violando o art. 10, inciso IV do Decreto 70.235 de 1972;

(ii) em razão da ausência de comprovação, no relatório fiscal, da ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, quando menos para efeitos de reclassificação dos efeitos tributários das operações no próprio procedimento administrativo, tampouco da existência de medida judicial prévia reconhecendo o abuso de personalidade jurídica;

iii) em razão da ausência de conteúdo probatório válido para o lançamento fiscal, o qual está amparado apenas em elementos indiciários, que sequer amparavam a tese fiscal e, portanto, nem mesmo se prestavam como elementos indiciários negativos sobre a atividade do Recorrente. Portanto, a autuação está baseada em meras suposições e conjecturas do Fisco Federal, mas que não representam prova material de que o Recorrente exerceu as funções de Presidente de fato do Banco Original e/ou alto executivo da J&F;

(iv) por ausência de prova da caracterização de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada apontada na infração fiscal.

ii. Se afastada a caracterização de dolo, fraude ou simulação, reconheça a decadência do direito de lançar os créditos tributários constituídos em relação ao ano-calendário de 2013, aplicando o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que o IRPF é imposto sujeito ao lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento no período, nos termos do recurso repetitivo nº 973.733/SC do Superior Tribunal de Justiça.

Mérito:

Na remota hipótese de serem ultrapassadas as nulidades apontadas na precedência, reconheça:

i. A improcedência total do lançamento fiscal, uma vez que ficou demonstrado que os rendimentos sobre os quais recaiu o lançamento foram legalmente percebidos pela pessoa jurídica HM&A Administração de Bens Próprios S.A., com base no permissivo legal constante do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, perfeitamente aplicável à espécie.

Subsidiariamente

ii. Na remota hipótese de manutenção de qualquer parcela do crédito tributário em tela, reconheça/defira, reitera os pedidos feitos quando da impugnação, ou seja:

a) a recomposição da base de cálculo do IRPF supostamente devido pelo Recorrente, para que seja considerado o “valor líquido” correspondente a cada Nota Fiscal objeto da

autuação, excluindo-se as retenções de tributo na fonte, que não podem ser consideradas para fins de tributação no regime próprio de pessoa física;

b) o abatimento dos valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS pela HM&A Administração de Bens Próprios S.A. (CNPJ nº 14.124.500/0001-40), referente ao período de janeiro de 2013 a maio de 2016, devidamente atualizados por SELIC, do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração;

c) a desqualificação da multa de ofício para fixá-la no patamar de 75%, tendo em vista a ausência de comprovação das condutas de sonegação, fraude ou conluio;

d) o afastamento da multa isolada de 50%, aplicada sobre o IRPF supostamente devido pelo pagamento da Antigua Investments (fonte no exterior), sob pena de dupla penalização do Recorrente, uma vez que já foi aplicada multa de ofício sobre o mesmo valor.

Para fins de colaborar com os esclarecimentos de fato pertinentes à matéria tratada no feito, o Recorrente requer a realização de diligência fiscal, com base no art. 16, inciso IV do Decreto 70.235/1972, nos termos do tópico VI, para determinar a intimação da J&F Investimentos S/A e do Banco Original S/A, a fim de que esclareçam e comprovem, via apresentação de documentos, por amostragem, quem eram os Presidentes e alto executivos destas empresas no período autuado (janeiro de 2013 a maio de 2016).

Visando ainda corroborar as alegações constantes no tópico IV.2.7, requer-se a intimação do Banco Central do Brasil, para que informe se, no período de 2013 a 2016, no âmbito de sua função regulatória, com fundamento na Lei nº 4.595/1964, foi identificada alguma irregularidade dos gestores e diretores do Banco Original S/A, incluindo a suposta existência de exercício de “Presidência de fato” por alguma pessoa diversa daquela nomeada para o cargo.

O inteiro teor do recurso pode ser consultado às fls. 7389 a 7505.

Após publicação da pauta, foram ofertados memoriais nos quais são reiteradas as alegações e que foram devidamente por mim apreciados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço e passo à sua análise.

Conforme relatado, trata-se de Auto de infração lavrado em decorrência de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos recebidos de fonte no exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 24 a 111.

O lançamento se deu em razão de reclassificação das receitas recebidas pela Pessoa Jurídica HM&A Administração de Bens Próprios S/A (HM&A), da qual o recorrente é sócio majoritário e prestaria serviços de consultoria e assessoria financeira; foram reclassificadas as receitas recebidas pelos serviços prestados à empresa J&F investimentos (J&F), holding de grupo empresarial e controladora da J&F Participações Financeiras Ltda. (“J&F Financeira”), que, por sua vez, era detentora das participações societárias do Banco Original e do Banco Original do Agronegócio.

Entendeu a autoridade fiscal que, embora formalmente o recorrente prestava serviços de consultoria por meio da HM&A à J&F, atuava de fato como alto executivo da mesma e Presidente de fato do Banco Original controlado pela J&F, de forma que o negócio jurídico pactuado entre as partes teria sido simulado para ocultar a real condição do recorrente de alto executivo com atribuições de gestão, representação tomada de decisões em nome da J&F. Dessa forma, reclassificou os pagamentos feitos pela J&F à HM&A como pagamentos efetuados à pessoa física do recorrente, lançando o imposto na pessoa física com multa agravada de 150%.

A lide se resume a saber se o Recorrente atuou de fato como alto executivo da J&F e como “Presidente de fato” do Banco Original, hipótese em que os rendimentos recebidos pela pessoa jurídica são na realidade rendimentos da pessoa física, ou se os serviços prestados pela HM&A foram efetivamente de consultoria e assessoria estratégica de forma personalíssima, hipótese em que deve ser aplicado o art. 129 da Lei nº 11.1196, de 2005, sendo correta a tributação na pessoa jurídica.

DOS PLEITOS PRELIMINARES

Inicia o recorrente seu recurso alegando preliminarmente nulidade do lançamento, pelos seguintes motivos:

(i) Preliminarmente, a presença de nulidades por:

i.1) Ausência total de fundamentação legal e de adequada motivação do lançamento fiscal, na medida em que a mera acusação de simulação não é suficiente para que a DEMAC/BHE desconsidere a pessoa jurídica que figurou como contratada da J&F, imputando os pagamentos à pessoa física acionista da sociedade contratada;

i.2) Ausência total de comprovação de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, únicos fatores aptos a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica (ainda que apenas para efeitos de reclassificação do tratamento tributário de operações);

i.3) Ausência total de conteúdo probatório válido para lastrear o lançamento, o qual se pautou essencialmente em matérias jornalísticas, que em nada corroboram a narrativa fiscal.

Neste Capítulo, resume ainda o recorrente:

i.1) DRJ: Inexistência de nulidade da autuação, pois a legislação do processo administrativo fiscal “não arrolou o cerceamento do direito de defesa entre os vícios que ensejam a declaração de nulidade de ato ou termo.”

Recorrente: Notar-se-á que a decisão, quanto à Nulidade, tratou de matéria estranha ao processo, pois em nenhum momento o Recorrente arguiu cerceamento de direito de defesa, mas sim a nulidade do lançamento por outras razões (ausência de fundamentação legal e de adequada motivação do lançamento fiscal; ausência de comprovação de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, aptos a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica; ausência de conteúdo probatório mínimo para legitimar o lançamento);

A leitura da íntegra da decisão recorrida nesse ponto conduz a conclusão diferente da que alega o recorrente; no voto, inicialmente o julgador de piso apresenta as causas ensejadoras de nulidade do lançamento previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, para demonstrar que o lançamento não incorreu em nenhuma delas.

Já quanto às alegações de nulidade trazidas pelo recorrente, quais sejam, ausência de fundamentação legal e de adequada motivação do lançamento fiscal; ausência de comprovação de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, aptos a ensejar a desconsideração

da personalidade jurídica; ausência de conteúdo probatório mínimo para legitimar o lançamento, assim se manifestou o julgador de piso:

Pontos específicos levantados na peça impugnatória entendendo como motivação para a decretação de nulidade serão tratados no decorrer deste voto.

De fato os pontos acima levantados como capazes de anular o lançamento foram tratados no decorrer do voto condutor do acórdão recorrido, notadamente na análise do mérito da impugnação, pois de fato com este se confundem, de forma que não vejo a nulidade alegada neste particular.

Essas mesmas alegações foram novamente apresentadas em recurso, ou seja:

1 – Da ausência de fundamentação legal e de adequada motivação do lançamento fiscal: alega que a tributação na pessoa física do recorrente teria se dado em razão do entendimento de que o negócio jurídico pactuado entre as partes teria sido simulado para ocultar a real condição do recorrente de alto executivo com atribuição de gestão e tomada de decisões em nome da J&F e presidente de fato do banco Original por ela controlada, o que teve por consequência a extensão da obrigação tributária à pessoa diversa daquela que praticou o negócio pactuado, e teria causado consequentemente a própria desconsideração da personalidade jurídica da HM&A para atribuir a obrigação tributária ao seu sócio/acionista pessoa física; passa então a tratar sobre a desconsideração da personalidade jurídica da HM&A para concluir que tal procedimento não era possível diante da ausência de decisão judicial e comprovação do abuso de personalidade, de forma que é nulo o lançamento.

Inicialmente, ressalte-se que o fato de não concordar com os termos e motivos ensejadores do lançamento não o tornam nulo; pode sim levar a conclusão diversa daquela a que chegou a autoridade fiscal e julgadora de primeira instância, mas não a nulidade, pois o lançamento está fundamentado em conjunto probatório constituído por vários indícios convergentes, que constituíram-se em prova indireta, que é meio idôneo para referendar exigências tributárias, estando ainda devidamente motivado, conforme se verá ao longo deste voto, de forma que não acato a alegação de nulidade neste particular.

O recorrente passa então a tratar do tema desconsideração da personalidade jurídica, alegando em síntese que a simples acusação de simulação não é suficiente para ultrapassar a distinção de personalidade jurídica da HM&A, para atingir o patrimônio da pessoa física acionista/sócia, pois a lei elenca exigências específicas (exige decisão judicial e comprovação de que houve abuso de personalidade jurídica caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que não teria ocorrido no presente caso), acrescentando que nessa mesma linha vai o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que ressaltou justamente o art. 50 do Código Civil quanto à possibilidade de prestação de serviços intelectuais prestados de forma personalíssima.

Vejam como se posicionou o julgador de piso sobre o tema:

Desde que fundamentado em elementos de prova, a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação, independentemente de consentimento judicial para tanto, sendo da própria razão de ser (ratio essendi) do lançamento a atribuição de identificar o verdadeiro contribuinte ou responsável.

É irrelevante, para esse fim, se a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreriam justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

Cabe observar que 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 que nos casos de utilização de pessoa jurídica em proveito de um dos sócios, como forma de dissimulação dos atos praticados por um deles, não há necessidade de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica e o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por dissimulado:

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.

A atuação da pessoa jurídica em nome de terceiros não é vedada, em princípio. A própria legislação tributária admite que se atue por intermédio de representantes (mandatários, comissários), cabendo ao representado responder pelas obrigações assumidas.

Há casos, porém, em que a pessoa jurídica é utilizada como fachada para encobrir atos de terceiros. Trata-se dos casos em que a pessoa jurídica não tem finalidade própria. É mera casca. O terceiro age efetivamente e usa o nome da pessoa jurídica, que nada faz. Nesses casos, o que ocorre é interposição fraudulenta de pessoas.

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".

...

Por seu turno, em nenhum momento a Fiscalização questionou a existência da HM&A como pessoa jurídica, com utilização de estrutura física, existência de empregados e funcionamento de forma regular. Não houve desconsideração da personalidade jurídica, tampouco considerou-se a HM&A uma empresa de fachada. A personalidade jurídica da empresa permanece hígida, produzindo todos os efeitos que lhe são de estilo, tal como no momento da sua constituição. O que houve e já tratado neste voto, foi a desconsideração do negócio jurídico específico na relação contratual específica entre a J&F e a HM&A, havendo abuso da personalidade jurídica nessa situação. O serviço prestado foi de pessoa física (impugnante) para pessoa jurídica (Banco Original e J&F), não existindo a caracterização da empresa HM&A prestando realmente esse serviço, ou seja, o trabalho foi feito por pessoa física, e não, por pessoa jurídica.

Repise-se que o julgador de piso em nenhum momento se refere à desconsideração da personalidade jurídica da HM&A. Houve sim a desconsideração dos termos contratuais de prestação de serviços de consultoria prestados à J&F, o que não implica desconsiderar a personalidade jurídica da HM&A, mesmo porque o fato de alguém ser sócio de uma empresa não impede que o mesmo preste serviço como pessoa física a outra, como entendeu o fisco ter ocorrido no presente caso.

A desconsideração da personalidade jurídica não foi o fundamento para o lançamento ora em discussão, como se pode notar pela leitura do Termo de Verificação Fiscal. Conforme afirma o próprio recorrente, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica tem a finalidade de alcançar o patrimônio dos sócios, em decorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Seria esse o caso se a obrigação tributária fosse da empresa e a responsabilidade pelo recolhimento tivesse sido atribuída aos sócios em razão da desconsideração. Mas outra é a situação que se examina, onde o tributo é exigido do Autuado como contribuinte de fato, por ter atuado como alto executivo das instituições já citadas, tendo relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador da obrigação

tributária, o que, diante da reclassificação de rendimentos, atrairia a tributação na pessoa física nos termos da legislação (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º): [...]

XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por:

[...] c) diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária; [...]

Nesses termos, não há como prosperar a afirmação de que o Fisco se valeu da desconsideração da personalidade jurídica para tributar a pessoa física do recorrente. Por conseguinte, o apontamento de irregularidades no procedimento de desconsideração da personalidade jurídica não tem qualquer repercussão na presente análise, não ensejando a nulidade do lançamento.

No caso concreto, conforme apontado pelo julgador de piso, aplicou-se o princípio da primazia da realidade que assegura que os aspectos meramente formais dos contratos quando contrários aos fatos não venham se sobrepor a estes. Ou seja, ainda que as partes tenham pactuado ou mesmo expressado em documentos relação diversa da ocorrida na realidade, deverá prevalecer apenas a realidade encontrada.

O recorrente traça ainda extensas considerações sobre a não observância do art. 129 da Lei 11.196, de 2005, que assim disciplina:

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](#). (Vide ADC 66)

Alegou o recorrente que tanto no lançamento, quando na decisão recorrida teria se negado vigência a tal dispositivo, sendo ausentes as razões que levaram à sua não aplicação.

A leitura do relato fiscal e da decisão recorrida permite perceber que não houve tal negativa, pois se assim o fosse, a totalidade dos serviços prestados pela HM&A (para as mais de 40 empresas, conforme informa o recorrente) teriam sido desconsideradas e todas as receitas recebidas reclassificadas; entretanto, a reclassificação se deu tão somente em relação àquelas recebidas da *holding* J&F, em relação à qual teria a fiscalização comprovado, por diversos indícios convergentes, a real função desenvolvida pelo recorrente junto àquela *holding*.

Sobre o tema assim se posicionou o julgador de piso:

Ora, como será demonstrado mais à frente, em realidade o contribuinte foi, durante o período objeto de lançamento, alto executivo, e não, consultor do Banco Original e da J&F. Dessa feita, a tributação deve recair sobre a pessoa física do contribuinte. Portanto, não há sequer falar em eventual aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Exatamente por isso não constou no enquadramento legal do auto de infração menção a referido artigo. Em que pese isso, algumas considerações serão feitas a esse respeito, em tópico próprio.

...

Assim preceitua o art. 129:

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.

...

Fato é que o trabalho intelectual pode ser desenvolvido de três formas: (i) por pessoa física mediante contrato de trabalho; b) por profissional autônomo prestador de serviço e c) por pessoa jurídica prestadora de serviço.

...

Ou seja, o art. 129 deve ser aplicado para situações tão específicas as quais não se amoldariam às relações de empregado ou de autônomo. Compreender de forma diferente seria despropositado, afinal as legislações que contemplam tanto o profissional autônomo quanto o empregado seguem vigentes, não tendo havido revogação dessas relações de trabalho de pessoa física no ordenamento jurídico.

Desse modo, o objetivo do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não foi o de extinguir as formas de trabalho já existentes na legislação, mas de deixar clara a possibilidade de as empresas suprirem suas demandas específicas e provisórias, não atendidas por um empregado ou por um trabalhador autônomo.

Neste ponto, vale lembrar que a situação aqui constatada não é a de um consultor, hipótese em que se poderia aplicar, em tese, a inteligência do mencionado art. 129, mas sim, a caracterização de um presidente de fato de um banco, o que nada tem a ver com serviços transitórios, esporádicos, únicos, especiais, não permanentes; ao contrário, o cargo faz parte da estrutura própria de uma instituição financeira.

Como se vê, as razões para a não aplicação do dispositivo foram declinadas, o que afasta a pretensão de nulidade invocada pelo recorrente.

Ademais, entendo que o dispositivo legal em comento permite que serviços intelectuais prestados com pessoalidade por pessoa jurídica contratada por outra pessoa jurídica possam ter o tratamento tributário conferido a pessoas jurídicas. Entretanto, a aplicação do referido dispositivo encontra limite quando há constatação, pelo Auditor-Fiscal, ainda que de forma indireta (e não tem como ser diferente, pois o que se busca é a realidade fática, que culmina na desconsideração dos aspectos meramente formais dos contratos quando contrários aos fatos apurados), que, como no caso concreto, os serviços prestados pelo recorrente não foram de fato de consultoria prestada pela pessoa jurídica HM&A, mas sim que assumiu de fato o papel de alto executivo da J&F e, principalmente, do Banco Original, desenvolvendo papéis de gestão, representação e execução, situação em que poderá haver requalificação do negócio jurídico.

Conforme dito alhures, ser sócio de uma empresa não impede que se preste serviço como pessoa física a outra; no caso, o fato de a HM&A prestar serviços de consultoria estratégica a outras empresas de forma personalíssima pelo seu sócio majoritário não comprova por si só que, no caso sob comento, houve o mesmo tipo de prestação de serviço à J&F; no caso, foi comprovado o contrário, à luz da comprovação trazida aos autos pela autoridade lançadora, composta por um conjunto de indícios convergentes, de forma que o lançamento foi fundamentado no que dispõe o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que permite que sejam desconsiderados, para fins tributários, atos ou negócio jurídico com abuso de forma ou de direito, ou seja:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Sobre tal dispositivo o recorrente alega ser este de eficácia limitada por falta de lei ordinária que lhe dê aplicação. Entretanto, em recente julgado da ADI 2.446/DF, publicado em 11/4/2022, o STF se pronunciou pela constitucionalidade do dispositivo como norma antielisa que pode ser aplicada quando se detecte evasão fiscal. Transcrevo a ementa do julgado, cujo inteiro teor pode ser consultado no link <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE.

Assim, desde que fundamentado em elementos de prova (ainda que composta por uma série de indícios, como já se disse), a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais, dolosas ou não, objetivando identificar o verdadeiro contribuinte da obrigação, sendo essa a própria razão de ser do lançamento.

Frise-se que no caso concreto não há necessidade de demonstrar a relação empregatícia pelos critérios pessoalidade, onerosidade, habitualidade (presentes, sem dúvida, no caso em análise), e subordinação, porque não se trata de um alto executivo contratado numa relação empregatícia, mas sim de verificar que no caso concreto o recorrente atuou de fato como um alto executivo da J&F e Presidente de fato do Banco Original, com poderes de gestão, representação e decisão, o que atrairia a tributação pelo IRPF.

Por fim, frise-se que quanto ao Parecer emitido por renomado jurista, que concluiu pela possibilidade de aplicação do art. 129 ao caso apresentado, adiro às razões declinadas pelo julgador de piso no sentido de que:

... deixe-se claro que o mencionado parecer anexado aos autos, além de não ser vinculante (não consta no rol do art. 100 do CTN), tratou de tema diverso constante dos autos: “atividades de assessoria e consultoria nas áreas econômica e financeira que se pretendem desenvolver” (fl. 4.294). O lançamento fiscal, conforme demonstrado anteriormente, versou acerca da prestação de serviços por alto executivo. Portanto, mesmo que fosse vinculante tal parecer, a conclusão que ali se chegou não poderia aplicar-se ao presente processo, eis que o questionamento repassado ao parecerista era de que se trataria de uma consultoria, ao passo que, como visto, tratou-se, no caso concreto, repita-se, de serviços prestados por alto executivo.

Em conclusão, afasto a preliminar de nulidade do lançamento.

2 - DO CONJUNTO PROBATÓRIO

Em resumo, a alegação do recorrente é que não haveria provas nos autos que demonstrem que o Sr. Henrique Meirelles teria sido, na verdade, o presidente de fato do Banco Original e alto executivo da J&F. Afirma que a execução dos serviços contratados da HM&A pela J&F é integralmente condizente com o que foi pactuado formalmente entre as partes, inexistindo qualquer divergência entre substância e forma; que não há qualquer prova da alegada simulação (dissimulação de negócio jurídico real); que as notícias jornalísticas usadas pela acusação fiscal nunca assinalaram que o recorrente teria poder de gestão, nem que atuava como

“Presidente de fato” do Banco Original e “alto executivo” da J&F, mas assinalaram que ele exercia funções consultivas e atuava como Presidente de Conselho Consultivo.

Inicialmente, quanto à composição do conjunto probatório baseado em indícios, comungo com o julgador de piso quando fundamenta seu voto, ou seja:

... as autoridades do Estado desvendam o que realmente aconteceu, produzindo provas lícitas, baseadas em uma série de indícios convergentes e harmônicos entre si, para o entendimento de que ocorreu o fato gerador que se pretendia encobrir. Na situação sob análise, constata-se que a Fiscalização alicerçou seu entendimento de que houve omissão de rendimentos por parte do contribuinte com fundamento em um robusto conjunto probatório.

A respeito de provas, cabe trazer à colação considerações extraídas do livro *Processo Administrativo Tributário*, de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, às fls. 185 e 186 (2ª edição, Malheiros Editora Malheiros, 2003):

No Direito Brasileiro constituem-se meios de prova a confissão, as testemunhas, os documentos, a perícia, a inspeção judicial e as presunções e indícios. São instrumentos considerados idôneos pelo ordenamento jurídico para demonstrar a verdade ou não da existência e verificação de fato tido como jurídico. [...] Importante distinguir as provas diretas e indiretas. A prova direta refere-se ao fato em si, e a indireta a outro fato, por meio do qual se alcança o fato que se quer provar. A prova indireta configura-se em presunção e indício. Quanto à forma, a prova pode ser testemunhal, documental ou material. No âmbito do processo administrativo fiscal é possível a utilização da prova indiciária para demonstrar a ocorrência da infração, desde que apoiada não em um indício isolado, mas no encadeamento lógico de indícios convergentes da ocorrência do fato gerador. Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. A utilização de indícios como método de construção da base fática do lançamento é há muito admitida pela jurisprudência administrativa. Indícios são fatos conhecidos e comprovados que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio ou da atividade mental, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido, prestando-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova. A omissão de rendimentos pode ser constatada por todos os meios de provas admitidos em direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972

Posto isso, vejamos em que se constituiu o conjunto probatório:

1 - Das matérias jornalísticas:

Alega o recorrente que o lançamento foi alicerçado em matérias jornalísticas, refutando tal prova, alegando que as notícias usadas pela acusação fiscal nunca assinalaram que o recorrente teria poder de gestão, nem que atuava como “Presidente de fato” do Banco Original e “alto executivo” da J&F. Pelo contrário, assinalaram que ele exercia funções consultivas e atuou como Presidente de Conselho Consultivo (que não possui caráter de gestão, mas visa oferecer opiniões técnicas, e sua finalidade foi comprovada pela J&F quando intimada pela fiscalização) e do Conselho de Administração (órgão colegiado para orientações estratégicas em geral, cabendo à diretoria executiva, da qual o recorrente não faz parte, implementá-las ou não), funções essas que não tem qualquer similitude com a função de Presidente, Alto Executivo, Dirigente de uma empresa, como aparentemente se “confundiu” a Fiscalização. Colaciona então alguns trechos das citadas reportagens que confirmariam suas alegações, no sentido de que não teria o recorrente exercido qualquer cargo de gestão, trazendo vários trechos que contêm informações como:

- Revista Piauí: (demonstra que o recorrente teria atuado como Conselheiro):

“A contratação do ex-presidente do Banco Central como conselheiro da J&F...

“A contratação do ex-presidente do Banco Central como conselheiro da J&F...”,
“presidente do conselho consultivo da J&F”

- Revista Exame (demonstra que o recorrente teria atuado como Conselheiro ou prestou consultoria a outras empresas)

“... indicação de Henrique Meirelles para o cargo de conselheiro sênior. Essa é quarta companhia privada que o ex-presidente do Banco Central assume uma cadeira no ano.”

“...presidente do conselho consultivo da J&F”...”

- Valor Econômico:

“... presidir o conselho consultivo do grupo J&F”...”

- Folha de São Paulo:

“... presidente do conselho do grupo J&F”...”

Inicialmente é de se ressaltar que sendo formalmente o recorrente contratado como consultor pela J&F, e que formalmente fazia parte (em alguns períodos) dos conselhos de administração e consultoria, nada mais lógico do que ser assim chamado nas reportagens jornalísticas, como de fato o foi, o que não pode ser negado.

Entretanto, o recorrente não pode negar também que nas entrevistas realizadas com ele (ou com seus representantes) houve afirmações em sentido contrário, com destaque para as seguintes:

“...dinheiro mais gordo, a missão também era apetitosa. “Joesley encontrou uma coisa que o dr. Henrique ainda não tinha feito, que era criar um banco do zero”, afirmou, durante um almoço em Brasília. (fl. 51).

Conforme apontou o julgador de piso (fl. 7167), essa informação estaria em conformidade com a prestada pelo próprio contribuinte, ou seja:

O principal foco das minhas atividades, no entanto, foi o planejamento do primeiro banco totalmente digital no país, o Banco Original, um pioneiro global pelo alcance estratégico da sua concepção.(fl. 458)

- Em revista de jornal estrangeiro (fl. 81), conforme apontou o julgador de piso:

se era Presidente do Conselho Consultivo (de acordo com o impugnante) ou Presidente do Conselho de Administração (conforme menciona a Fiscalização e pela tradução literal do termo), fato é que a reportagem refere-se ao contribuinte como executivo (e não, como consultor).

Em reportagens em revistas nacionais de grande alcance,

- EXAME

“...O principal nome da instituição entre 2012 e 2016, era o agora ministro da Fazenda, Henrique Meirelles. O executivo deixou o banco pouco mais...”

Passado mais de um ano após sua saída, a instituição não encontrou outro nome de peso para o seu lugar (Meirelles era a figura pública que cativava funcionários e dava visibilidade nacional ao banco) e da lá para cá ainda sofreu com a debandada de pelo menos 10 diretores executivos.

O estrelato do banco começou a ganhar força quando Henrique Meirelles se juntou ao grupo dos irmãos Batista, ... sua função, na época, foi descrita por Joesley Batista como

a de profissionalizar toda a J&F e fazer com que as companhias dependessem cada vez menos da família Batista.

...No Original, o executivo ganhou carta branca para montar toda a diretoria e garantir sua independência da holding. Meirelles levou para o banco um grupo de ex-colegas do BankBoston..."

Passado mais de um ano após a sua saída, a instituição não encontrou um nome de peso para o seu lugar (Meirelles era a figura pública que cativava funcionários e dava visibilidade ao banco) e de lá para cá ainda sofreu com a debandada de pelo menos 10 diretores executivos.

Sobre essa reportagem, conforme pontuou a DRJ:

Como um consultor, por maior que seja o seu quilate, ao deixar de sê-lo, ato contínuo leva a empresa, na qual prestava as alegadas consultorias, a ter "uma debandada de pelo menos 10 diretores executivos"? Não é crível que isso pudesse acontecer a não ser que esse consultor não fosse, é claro, o mais alto executivo dessa empresa, no caso, o Banco Original. Nesse sentido, a próxima reportagem:

Apesar de nunca ter tido um cargo na diretoria executiva do banco, EXAME Hoje ouviu de ex-funcionários do Original que Meirelles era não só o idealizador do projeto de criar um banco 100% digital como também tomava grande parte das decisões.

No papel, o cargo de Meirelles era de presidente do conselho consultivo da J8F. Na prática, o executivo tinha um escritório no banco e participava das principais reuniões e decisões.

"Para nós o dono do banco era o Meirelles, a gente fazia prestação de contas para os acionistas, claro, mas todo o resto do nosso contato para fins de decisões era sempre com ele. Um banco precisa ser comandado por um grande banqueiro, o Meirelles era essa pessoa no Original, quando ele saiu eu vi que não tinha mais porque continuar", diz um ex-executivo do banco que deixou a instituição após a saída do ministro. Procurada, a assessoria do ministro disse, por meio de nota que Meirelles "orientou a construção da plataforma digital do banco Original, acompanhando o andamento das etapas do processo de criação e das principais decisões relativas ao projeto."

A nota afirma ainda que, como costuma acontecer em trabalhos feitos em conselhos, "o ministro teve participação ativa no trabalho."

Sobre essa última, assim alega o recorrente:

Sobre a notícia acima, usada como suposta prova pela Fiscalização e aceita como tal pela DRJ, é evidente que a redação está mal escrita e contraditória, uma vez que, ao mesmo tempo que assinala que o Recorrente não era Diretor, afirma que ele tomava parte das decisões. Que tipo de decisão? Qual alcance, e em qual seara? Não se sabe nem mesmo quem é dito ex-funcionário, qual a noção ele tinha sobre quem de fato possuía poderes de gestão no Banco, já que ele ficou no anonimato. Qual a força probatória dessa notícia se nem mesmo há identificação do cargo que a pessoa ocupava no banco, para se aferir o grau de conhecimento da situação investigada pelo Fisco? Nenhuma.

Porém, conforme apontou o julgador de piso:

Ora, poder-se-ia concordar com a tese levantada pela defesa, caso essa fosse a única reportagem que caminhasse nesse sentido, ou que se tratasse de matéria jornalística parcial e de realmente pouca credibilidade. Afinal, se houvesse o entrevistado declarado/permitido que o seu nome fosse divulgado, a matéria agora teria mais credibilidade? Acredita-se que não. Faz parte da defesa desacreditar tudo o que contradiga a tese levantada desde o começo, qual seja: a prestação de serviços teria acontecido no âmbito de consultoria/assessoria por intermédio da empresa HM&A. Como já se está evidenciando e será adiante cabalmente ratificado, essa tese não se sustenta. Por oportuno, transcreve-se trecho do TVF a respeito da matéria anterior:

Salientem-se no trecho acima transcrito as afirmações de que "Meirelles tomava grande parte das decisões" e de que, para os ex-funcionários entrevistados, "o dono do banco era o Meirelles" e que "Meirelles era o grande banqueiro que comandava o banco". É escusado dizer que tais afirmações estão em total contradição com qualquer noção de que teria havido somente uma atuação de escopo limitadíssimo do "consultor" Henrique de Campos Meirelles no Banco Original. Ademais, tal atuação, como comentado à farta neste relatório, de acordo com os contratos seria absolutamente passiva, pois somente ocorreria em resposta a consultas feitas sempre por iniciativa da J&F. Tendo a própria assessoria do então ministro Henrique de Campos Meirelles afirmado que ele teve "participação ativa no trabalho" da construção da plataforma digital do banco, torna-se ainda mais inverossímil a idéia de que o que se previra nos contratos celebrados entre a J&F e a HM&A correspondeu ao que efetivamente ocorreu no dia-a-dia do Banco Original.

"De todos os problemas do Original, o maior é a falta de tempo para alcançar seus objetos sem seu principal nome – o ministro Henrique Meirelles.

Enfim, como o principal nome de um banco pode ser um seu consultor, via empresa da qual é sócio, e não, o seu mais alto executivo

- Estadão

"Apesar de nunca ter tido um cargo na diretoria executiva do banco, EXAME Hoje ouviu de ex-funcionários do Original que Meirelles era não só o idealizador do projeto de criar um banco 100% digital como também tomava grande parte das decisões."

Sobre a reportagem da revista Piauí, na qual informa o recorrente que "o advogado que assessorou o Sr. Henrique Meirelles na contratação com a J&F declarou que o âmbito de atuação da HM&A, teria escopo limitado ("limitadíssimo", nos dizeres do entrevistado, segundo a revista), o que foi refutado pela Fiscalização para justificar que a atuação da pessoa física teria sido "tudo menos limitada", explica que o "o escopo "limitadíssimo" a que se fez alusão diz respeito tão somente à natureza consultiva dos serviços prestados, que não envolviam poder decisório, por óbvio, de forma coerente com o que se pactuou entre a HM&A e a J&F. Ou seja, a HM&A estava limitada a emitir opiniões e prestar assessoria, dado que o poder decisório cabia tão somente à J&F. Entretanto, não se pode negar que pelos termos contratuais caberia à HM&A tão-somente "prestar seus serviços de consultoria", e nunca jamais "a tomada, implementação e execução de decisões", muito menos assumiria "quaisquer responsabilidades" por essas decisões (cláusula 1.7). Porém, demonstrou a fiscalização que a atuação do recorrente não se limitou a esse escopo limitadíssimo de prestação de consultoria, pelo contrário, o recorrente era responsável pela tomada de decisões e gestão do negócio, qual seja a fundação do banco original.

OUTROS INDÍCIOS COMPROBATÓRIOS

De fato, as notícias na imprensa por si só não permitem concluir que o recorrente era alto executivo responsável pela tomada das decisões mais importantes do Banco Original no período em que lá atuou; porém, além das notícias jornalísticas, que realmente constituem-se em apenas um dos indícios apontados pela fiscalização, esta apurou outros indícios que apontam que o recorrente não atuava nos limites dos termos contratuais como consultor, mas sim que assumia o papel de alta gestão, ou seja:

1 - Em relação aos termos contratuais, conforme já apontado alhures, teria o recorrente uma atuação limitadíssima na J&F. Entretanto, apurou a fiscalização que o recorrente participava ativamente de todas as decisões a serem tomadas em relação à implementação do banco original. Nesse aspecto, reproduzo inicialmente os excertos do contrato apresentados pelo recorrente em seu recurso:

Premissas: A **Contratante** pretende, por meio da contratação, de serviços especializados de consultoria externa, identificar, avaliar e, possivelmente, implementar sugestões estratégicas para a melhoria de sua organização empresarial, admitindo-se, para tanto, a possibilidade de implementar eventual reorganização corporativa de suas atividades principais de proteína animal, de produtos lácteos, (...) e financeiras, com vistas a atingir patamar de gestão e governança corporativa que permita, para seus negócios no Brasil e no exterior, alcançar um nível maior de eficiência e, por consequência, maior credibilidade no mercado nacional e internacional, a fim de possibilitar a expansão e crescimento pretendidos desses negócios, mediante, inclusive e principalmente, a captação de recursos e investimentos, nos mercados financeiros e de capitais nacional e internacional, bem como de consolidar-se como corporação global diversificada.

(...)

1.7 A Contratante, por fim, pretende **reservar** sempre e **exclusivamente para si**, para seus acionistas, administradores e funcionários **os poderes e competências sobre todas as decisões tomadas** em todos os âmbitos da gestão do grupo de que faz parte, **bem como a responsabilidade pela implementação e execução dessas decisões**.

1.8 A Contratada, de seu lado, deseja prestar seus serviços de consultoria à Contratante, de acordo com as premissas descritas acima, e **concorda que esses serviços não implicarão a tomada, implementação e execução de decisões estratégicas, financeiras, comerciais, administrativas e/ou de gestão**, muito menos a assunção de quaisquer responsabilidades pelas mesmas, que continuarão sob o âmbito da discricionariedade dos órgãos sociais e decisórios da Contratante.

2. OBJETO

2.2 Descrição dos Serviços.

Os Serviços consistirão na análise pela Contratada de **consultas formuladas pelos representantes da Contratante**, com base em conhecimento próprio do mercado acumulado pela Contratada ou que possa vir a adquirir ou desenvolver para o escopo específico deste Contrato e de dados e informações dos negócios da Contratante e do grupo do qual faz parte que por aquelas vierem a ser fornecidos, produzidos e verificados. A partir de tal análise, a Contratada apresentará à Contratante, **por escrito ou verbalmente**, determinadas avaliações de cenários, alternativas e dará suas opiniões e sugestões, a serem avaliadas de maneira independente pela Contratante e, a executivo critério da Contratante, implementadas ou não, sob a responsabilidade integral e exclusiva da Contratante.

Tipos de Serviços.

Os serviços de consultoria **poderão consistir em análise e opiniões** a respeito de reorganização societárias, desenvolvimento de novas áreas, expansão de atividades, estrutura administrativa ou de gestão, aquisições e alienações, mecanismos de financiamento, emissões de valores mobiliários, sejam eles títulos de dívida ou de participação, investimentos, parcerias comerciais ou societárias estratégicas, desenvolvimento de ativos financeiros, securitização de ativos financeiros e a análise da conveniência da implementação de um serviço de internet banking.

Inicialmente, conforme apontou o julgador de piso

É irrelevante, para esse fim, se a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreriam justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

Pretende o recorrente comprovar pelos textos grifados que à HM&A caberia apenas prestar serviços de consultoria, mas nunca e jamais a assunção, por ela ou pelo

recorrente, de poderes decisórios ou de responsabilidade pelas decisões, que ficariam reservados sempre e exclusivamente à J&F, por meio de seus acionistas, administradores e gestores.

Entretanto, conforme apurou o Auditor-Fiscal, o recorrente não apresentou, ao longo de 4 (quatro) anos em que atuou como ‘consultor’, nem uma só consulta a que teria respondido. Não há nada escrito. Questionado, limitou-se a afirmar que as consultas eram diárias e feitas oralmente (fl. 54), o que é de se estranhar, conforme apontou a fiscalização, “diante do extremo cuidado com que foi redigido o contrato”.

Ainda conforme apontou o julgador de piso

a empresa HM&A teria sido contratada para prestar consultoria, mas não há consultas escritas comprovando essa prestação de serviços. Para contra-argumentar, o defendente afirma que consultoria como o caso em tela “não se presta através de relatórios ou pareceres! Não se trata de um serviço de entrega de respostas pontuais a cada pergunta formalizada, como ocorre em pareceres jurídicos.” (fl. 3.783);

No recurso, contrasta as consultorias tradicionais com as consultorias modernas (estratégicas), de inovação, estabelecendo um paralelo entre a MCKINSEY, a FALCONI e aquela desenvolvida pela HM&A, destacando trechos como “Nós não entregamos somente relatórios, mas trabalhamos de forma conjunta com a equipe do cliente na implementação das ações para atingir o resultado.” Veja a partir do próprio texto que é dito que “não entregamos somente relatórios”, ou seja, há outras entregas, além de relatórios. No caso concreto não existe nada documentado. O item 2.2 do contrato reza que haverá “análise pela Contratada de consultas formuladas pelos representantes da Contratante, com base em conhecimento próprio do mercado acumulado pela Contratada... e de dados e informações dos negócios da Contratante e do grupo do qual faz parte que por aquelas vierem a ser fornecidos, produzidos e verificados”. Entretanto não há nada registrado nesse sentido.

2 - arquivo apresentado pela J&F denominado "reembolso de despesas", no qual constam e-mails, faturas de hotel e de restaurantes, bem como autorizações de pagamentos referentes a reembolsos, por parte da J&F, de despesas efetuadas pelo Sr. Henrique de Campos Meirelles em viagens ao estrangeiro a trabalho, viagens de razões honoríficas ou institucionais (solenidade "Homem do Ano" da Câmara de Comércio Brasil - Estados Unidos; palestra na bolsa de valores de Nova Iorque; conferência no FMI em Washington), ou referentes a eventos promocionais (road shows) destinados à captação de investimentos em títulos de dívida (bonds) emitidos pela J&F ou pela empresa controlada Eldorado Celulose) nas quais certamente o recorrente não exercia o papel de consultor, conforme previsto em contrato, pois não era condizente tal papel com tais solenidades, mas seu papel era “de verdadeira public face (cara da empresa para os mercados) da J&F, atuando nesse mister como alto executivo e representante da companhia, com as funções seja de lhe melhorar a imagem institucional participando de eventos importantes, seja de lhe atrair investidores estrangeiros”; conforme concluiu o Auditor-Fiscal, “é impossível imaginar que, nas solenidades ou nas reuniões com investidores, o Sr. Henrique de Campos Meirelles desempenhava o papel passivo descrito no contrato, necessariamente sempre ao lado de pelo menos um dos três representante da J&F citados na resposta ao termo de início de fiscalização como formuladores das "consultas" (Joesley Batista, Antônio da Silva Barreto Júnior ou Demilton Antônio de Castro), só emitindo suas "sugestões" se um desses representantes se dignasse a consultá-lo”.

Além disso, conforme apontou a autoridade fiscal, se o contrato é entre as empresas HM&A e J&F, os pagamentos deveriam ser feitos diretamente da J&F para a HM&A e não ao recorrente, como aconteceu.

3 – existência de sala de reunião no Banco Original que tinha o nome do próprio contribuinte, onde eram tratados assuntos do Comitê Executivo do Banco Original e aconteciam as reuniões (o local era sempre J&F Sala de Reuniões do Sr. Henrique – ver vastos exemplos às fls. 380 a 453 onde sempre aconteciam as reuniões para tratar dos assuntos do Banco na sala do Sr. Henrique e com sua presença.

4 – montante de 50 milhões de dólares recebidos que se referiu a parcela pertinente à performance fee (fl. 3.768). Conforme apontou o julgador de piso,

Acontece que esse valor contratual remete a um percentual de 10% do patrimônio líquido da J&F Participações Financeiras Ltda., que por sua vez é a detentora do Banco Original. Um alto executivo ser remunerado tendo como base de cálculo o patrimônio líquido do banco para o qual preside pode ser razoável; um consultor, por intermédio de sua empresa, nem tanto.

Ainda quanto à remuneração, recebeu inicialmente a quantia de R\$ 35 milhões em contraprestação à sua vinculação contratual, o que, conforme afirma a fiscalização, “parece plausível a alegação constante no contrato segundo a qual a vultosa soma recebida pela HM&A a título de engagement fee (comissão por contratação) decorreu tanto da imediata melhora da imagem da J&F decorrente de sua associação com a respeitabilíssima figura pública do Sr. Henrique de Campos Meirelles, como da necessária compensação pelo custo de oportunidade para o contribuinte advindo dessa associação, tendo em vista que seus serviços eram muito demandados no mercado empresarial (neste caso, a engagement fee faria as vezes de luvas)”.

Entretanto, recebia ainda o recorrente remuneração fixa e mensal (retainer fee – honorários pelo serviço de consultoria), além de duas parcelas variáveis (performance fee - comissão por desempenho - 10% do patrimônio líquido contábil da J&F Participações Financeiras, com valor mínimo de R\$ 17,5 milhões/ano) e success fee (comissão por êxito – 3% de todo e qualquer investimento ou aporte na J&F Financeira), ou seja, as duas últimas guardavam relação direta com o Banco Original, pois o principal investimento da holding J&F Participações Financeiras Ltda. era sua participação no Banco Original (R\$ 1,77 bilhão, conforme DIPJ), que correspondia a 100% do capital do banco; conforme afirmou o julgador de piso, “Um alto executivo ser remunerado tendo como base de cálculo o patrimônio líquido do banco para o qual preside pode ser razoável; um consultor, por intermédio de sua empresa, nem tanto.” Nesse sentido, conforme apurou o Auditor-Fiscal:

6.3) A ATUAÇÃO DO SR. HENRIQUE DE CAMPOS MEIRELLES COMO PRESIDENTE DE FATO DO BANCO ORIGINAL

Nos pouco mais de quatro anos em que prestou os alegados serviços de consultoria à J&F, a HM&A recebeu por eles a imensa quantia de R\$ 327.962.786,60. Qualquer pessoa que lesse atentamente as cláusulas dos contratos celebrados entre as duas empresas ficaria, portanto, intrigado com a aparente discrepância entre a atuação de escopo “limitadíssimo” prevista para a HM&A (i.e., Henrique de Campos Meirelles) e a descomunal remuneração dessa limitadíssima atuação. De fato, por que razão a J&F remuneraria tão regidamente um mero consultor, se este nunca atuaria motu proprio, antes se limitaria a aguardar passivamente que um grupo restrito de altos executivos da J&F e do Banco Original o consultasse, para que só então proferisse “sugestões” (das quais, ressalte-se, não há um único registro escrito), as quais seriam implementadas ao arbítrio exclusivo da J&F e, se o fossem, sem nenhuma participação desse consultor? Especificamente, por que a J&F concordaria em pagar a esse consultor 10% do valor do patrimônio líquido da holding J&F Participações Financeiras Ltda. (a qual, como se viu, tinha como principal investimento a totalidade do capital do Banco Original) a título de performance fee? Ou seja, por que a J&F pagaria essa comissão por desempenho (em tese, portanto, relacionada à influência do trabalho do Sr. Henrique de Campos Meirelles nos resultados do Banco Original) a um consultor que nunca tomava decisões,

mas só atuava em atendimento a demandas específicas de executivos da J&F e do Banco Original, e sempre de maneira limitadíssima?

5 - o período em que vigoraram os contratos entre a HM&A e a J&F, de fevereiro de 2012 a maio de 2016, a atuação do Sr. Henrique de Campos Meirelles consistiu quase exclusivamente em seu trabalho no Banco Original, o que foi confirmado por várias informações e documentos coletados seja na fiscalização da J&F, seja na diligência fiscal relativa à HM&A, seja na própria fiscalização. Nesse sentido, em resposta à intimação feita pelo fisco (fl.48) ele informa que “o contribuinte, então designado pela HM&A concentrou imediatamente todos os seus esforços no estudo, na concepção da ideia, na implementação e na realização do projeto, reformulando, completamente, todos os aspectos relevantes do conglomerado financeiro controlado pela J&F”; ora, este não pode ser o papel de era um mero consultor, mas de alguém que está à frente da companhia.

No item 6.2 do relato fiscal o contribuinte informa ainda que “sua presença física diária quase ininterrupta... em interlocução permanente com o conglomerado J&F, especificamente os do seu braço financeiro...” (fl. 49). Conforme apurou a fiscalização, os e-mails apresentados como exemplos de agenda de trabalho referiam-se todos ao banco original, além das notícias na imprensa o ligarem sempre ao banco original, com poucas exceções; tais e-mails demonstram que o recorrente tomava todas as decisões na fundação do banco, ou seja, não ficava aguardando passivamente ser consultado pela J&F acerca das questões prementes do Banco Original, mas atuava ativamente, emitindo ordens que não estavam sujeitas à aprovação ou não dos executivos nomeados formalmente, mas que deveriam ser cumpridas de pronto;

Anotou ainda a fiscalização que “Vimos, portanto, que, nos cerca de quatro anos em que vigoraram os contratos da HM&A com a J&F, o tempo do Sr. Henrique de Campos Meirelles foi quase todo dedicado a seu labor no Banco Original, e que sua atuação em outros assuntos do grupo empresarial se deu de forma esporádica, mas sempre na condição de alto executivo e representante da J&F.”

O recorrente alega que sua classificação como alto executivo das empresas contratantes não seria possível já que fazia parte dos Conselhos consultivo e de administração das mesmas; porém, conforme apurou a fiscalização, ele mesmo asseverou que suas funções como presidente do conselho de administração da J&F “permaneceram no nível mínimo exigido pela legislação e foram, do ponto de vista prático, meramente formais e burocráticas”. A nota oficial é concluída com a afirmação de que “a qualificação como um Conselho de Administração meramente formal é mais precisa e correta”. Já no que tange ao conselho consultivo, não há nem sequer registros acerca de qualquer reunião que tivesse sido realizada, conforme a já mencionada declaração da J&F.

Diante das constatações, concluiu a fiscalização que no período fiscalizado o único membro do conselho consultivo da J&F teria sido o Sr. Henrique de Campos Meirelles, sendo fortíssimos os indícios de que tal conselho consultivo nunca existiu de fato. Tudo indica, portanto, que ele nada mais era que uma fachada criada para justificar, sobretudo para o público externo à J&F e ao Banco Original, o que em princípio era algo insólito, ou seja, que o Sr. Henrique de Campos Meirelles atuasse como alto executivo do grupo, mas oficialmente se apresentasse como mero consultor”.

6 - O recorrente apresenta como tese de sua defesa o fato de a HM&A prestar consultoria a outras empresas, conforme comprovado nos autos. Nesse sentido, comprovou a fiscalização que as atividades de consultoria prestadas a outras empresas não são parâmetro de

comparação com as atividades desenvolvidas junto ao Banco Original devido a sua falta de representatividade frente àquelas. Conforme relata o Auditor-Fiscal

Recorde-se, por fim, que, no período sob fiscalização o Sr. Henrique de Campos Meirelles foi membro dos conselhos de administração da Seara Alimentos Ltda. e da JBS Foods S.A., ambas empresas do grupo J&F. Por tal função o contribuinte recebeu uma remuneração específica (que foi declarada nas DIRPFs respectivas como rendimento tributável), em montante, porém, infinitamente menor do que os valores pagos à HM&A. Logo, em princípio essa atuação específica do contribuinte dentro do grupo J&F esteve fora do âmbito do contrato de prestação de serviços de consultoria.

7 - Apurou ainda o Auditor-Fiscal, em depoimentos dos dois então diretores nomeados do Banco Original no período do lançamento:

- conforme depoimento de Sandra Nunes da Cunha, ela foi contratada por Henrique Meirelles, que era de fato o presidente do Banco Original (afirmação da depoente), e que decidiu por sua contratação como diretora estatutária, e que também decidia pela contratação de todos os diretores e ao qual todos respondiam e prestavam contas;

- também foi ouvido Jackson Ricardo Gomes, também convidado pelo recorrente para trabalhar no banco original, que também prestava contas ao recorrente e que deixou o banco em razão da saída do recorrente, uma vez que, conforme afirmou o depoente, o banco ficara "carente de um intermediário com os controladores (i.e., com a família Batista) com amplo conhecimento da prática bancária"; informou ainda que o recorrente ocupava oficialmente o cargo de presidente do conselho de administração da J&F, mas fazia o papel extra-oficial de conselho administrativo do banco.

Assim, concluiu a fiscalização que "as ações descritas são aquelas tipicamente executadas pelo principal executivo de um banco. O Sr. Henrique de Campos Meirelles era, pois, o presidente de fato do Banco Original, o que, por sinal, foi dito pelos dois declarantes: Sandra Cunha afirmou-o com esses exatos termos; Jackson Gomes utilizou-se do eufemismo "conselho administrativo extra-oficial do Banco Original"

Ademais, apurou ainda a fiscalização que em Reportagem da revista Exame datada de 03/07/201716, intitulada "Após escândalo de corrupção, banco da J&F está sem rumo" e com o subtítulo "De todos os problemas do Original, o maior é a falta de tempo para alcançar seus objetivos sem seu principal nome - o ministro Henrique Meirelles", mostra que essa saída provocou uma debandada de diretores do banco. Outras afirmam que "Meirelles tomava grande parte das decisões" e de que, para os ex-funcionários entrevistados, "o dono do banco era o Meirelles" e que "Meirelles era o grande banqueiro que comandava o banco", de forma que não se pode dizer que tais afirmações estão em total contradição com qualquer noção de que teria havido somente uma atuação de escopo limitadíssimo do "consultor" Henrique de Campos Meirelles no Banco Original. A própria assessoria do então ministro Henrique de Campos Meirelles afirmou que ele teve "participação ativa no trabalho" da construção da plataforma digital do banco, o que contraria frontalmente os termos contratuais entre a J&F e a HM&A, que correspondem ao que efetivamente ocorreu no dia-a-dia do Banco Original.

8 – Ainda um outro indício é a citação no organograma do banco como sendo o seu principal executivo, no topo da cadeia; embora sendo nomeado "Presidente do Conselho J&F investimentos", sendo que oficialmente era apenas consultor com escopo limitadíssimo, aparece no topo da pirâmide como o principal nome do Banco, sendo que após sua saída em 2016 o cargo de Presidente do Conselho J&F não mais aparece no organograma da empresa, o que indica que o Banco Original somente colocou o Sr. Henrique de Campos Meirelles no cume de

sua pirâmide hierárquica porque ele na prática atuava como seu presidente (organogramas às fls. 101 e 102).

Concluiu a fiscalização que

Por tudo que se comentou nos parágrafos anteriores, ficou demonstrado que os pagamentos feitos pela J&F (e pela J&F Holding GmbH) à HM&A no período de 2013 a 2016 não decorreram de nenhum serviço de consultoria que teria sido prestado à J&F, mas eram na verdade pagamentos à pessoa física do Sr. Henrique de Campos Meirelles, em razão sobretudo de seu trabalho como principal executivo do Banco Original, mas também, de forma muito secundária, pelo seu trabalho como executivo representante (verdadeira face pública) da J&F em eventos esporádicos (ocorridos sobretudo no estrangeiro).

O recorrente rebate ainda alguns dos demais fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, como por exemplo:

DRJ: da leitura dos contratos, depreende-se que a HM&A não assume riscos do negócio. Ora, em um contrato entre empresas, devem-se comungar riscos (Contratos e aditivos, fls. 136 a 205). Se a responsabilidade não é da contratada, mas da própria contratante, depreende-se que não se contratou pessoa jurídica, mas se contratou pessoa física. Pessoas físicas não assumem riscos pelo empreendimento, não são entidades empresariais sujeitas a lucros ou a prejuízos, ou sujeitas à responsabilidade civil quando da contratação laboral;

DRJ: Em contratos firmados entre duas pessoas jurídicas deve haver compartilhamento de riscos, ao passo que na relação entre a HM&A e a J&F o risco era exclusivo da Contratante J&F, o que supostamente corroboraria a narrativa fiscal de que a atividade executada era própria de pessoa física.

Recorrente: Em atividade de consultoria, a empresa prestadora do serviço e o seu consultor não assumem o risco sobre a decisão tomada pelo Contratante, eis que não são eles quem decidem e executam. A empresa de consultoria e o seu consultor apenas orientam;

Nos autos restou comprovado que o recorrente não agia como mero consultor, mas que tomava as decisões no que diz respeito à criação do Banco Original; de fato a conclusão foi baseada em uma série de indícios, sobre os quais alega o recorrente

Deve-se reiterar, contudo, que “indícios” e “provas indiretas” são impressões (em juízo subjetivo) e meros sinais, mas não se confundem com evidências ou provas. ...

Entretanto, conforme já transcrito alhures, quanto à composição do conjunto probatório baseado em indícios, comungo com o julgador de piso quando fundamenta seu voto, ou seja:

... as autoridades do Estado desvendam o que realmente aconteceu, produzindo provas lícitas, baseadas em uma série de indícios convergentes e harmônicos entre si, para o entendimento de que ocorreu o fato gerador que se pretendia encobrir.

...

A respeito de provas, cabe trazer à colação considerações extraídas do livro Processo Administrativo Tributário, de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, às fls. 185 e 186 (2ª edição, Malheiros Editora Malheiros, 2003):

No Direito Brasileiro constituem-se meios de prova a confissão, as testemunhas, os documentos, a perícia, a inspeção judicial e as presunções e indícios. São instrumentos considerados idôneos pelo ordenamento jurídico para demonstrar a verdade ou não da existência e verificação de fato tido como jurídico. [...] Importante distinguir as provas diretas e indiretas. A prova direta refere-se ao fato em si, e a indireta a outro fato, por meio do qual se alcança o fato que se quer provar. A prova indireta configura-se em presunção e indício. Quanto à forma, a prova pode ser testemunhal, documental ou

material. No âmbito do processo administrativo fiscal é possível a utilização da prova indiciária para demonstrar a ocorrência da infração, desde que apoiada não em um indício isolado, mas no encadeamento lógico de indícios convergentes da ocorrência do fato gerador. Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. A utilização de indícios como método de construção da base fática do lançamento é há muito admitida pela jurisprudência administrativa. Indícios são fatos conhecidos e comprovados que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio ou da atividade mental, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido, prestando-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova. A omissão de rendimentos pode ser constatada por todos os meios de provas admitidos em direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972

Diante do grande conjunto comprobatório apresentado, composto por todos os indícios apontados acima, que convergem para um mesmo ponto, qual seja, que o recorrente atuou como verdadeiro e principal executivo do Banco Original, desenvolvendo atividades, de gestão, execução e representação, atividades estas incompatíveis com a alegada prestação de serviços de consultoria por pessoa jurídica, me convenço do acerto do lançamento e da decisão recorrida, que devem, neste capítulo, ser mantidos.

Por fim, em relação a Parecer do renomado jurista Eurico Marcos Diniz de Santi, que concluiu no sentido de ser impossível ser “presidente de fato” de uma instituição financeira ou “executivo de fato” de uma empresa, cabe registrar que se tratam de expressões utilizadas pela fiscalização tributária para externar a demonstração dos atos simulados encontrados, ou seja, que o recorrente não agia de fato como consultor, como previsto em contrato, mas como verdadeiro principal executivo do Banco Original (Presidente de fato) e alto executivo (executivo de fato) da J&F. A demonstração cabal das funções realmente exercidas pelo recorrente não deixa dúvidas da procedência do lançamento, independentemente das expressões utilizadas e questionadas.

4 – Da qualificação da multa aplicada.

Conforme se extrai do TVF, a fiscalização entendeu que a J&F e o Sr. Henrique Meirelles estavam "plenamente conscientes de que celebrariam um contrato fraudulento de consultoria", de forma que caberia a aplicação da multa qualificada, lastreada no art. 44, §1ª, da Lei 9430/96, e nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).

Transcrevo os termos do TVF (fls. 108/109):

No presente caso, por tudo que se disse nos parágrafos anteriores, ficou patente a intenção tanto do contribuinte como da J&F de sonegar a verdadeira natureza dos pagamentos feitos: rendimentos do trabalho do Sr. Henrique de Campos Meirelles como alto executivo. Também é inegável a ocorrência de fraude no *modus operandi* eleito pelas partes - simulação da prestação de serviços de consultoria por pessoa jurídica (os quais na realidade nunca ocorreram, como se demonstrou cabalmente). E é também evidente o conluio entre a J&F e o contribuinte nessa maquinação.

Saliente-se que num dos pólos do falso contrato de prestação de serviços de consultoria estava um dos maiores grupos empresariais do Brasil; no outro pólo, um dos mais respeitadas executivos do país. Por esta razão, antes de assinarem o contrato ambos certamente foram assessorados por advogados de escol. Ou seja, tanto a J&F como o Sr. Henrique de Campos Meirelles estavam plenamente conscientes de que celebrariam um contrato fraudulento de consultoria, pois tal consultoria, "de limitadíssimo escopo", jamais correspondeu ao trabalho que o Sr. Henrique de Campos Meirelles de fato exerceu como alto executivo do Banco Original e da própria J&F. Estavam ambas as partes cientes também de que incorreriam em ilícitos tributários, previdenciários e

trabalhistas, mas, seguramente tendo em vista a vultosa economia que haveria em despesas com impostos, contribuições e encargos trabalhistas, decidiram assim mesmo firmar o contrato e, ao longo da sua vigência, em nenhum momento se arrependeram.

Sob o prisma do Sr. Henrique de Campos Meirelles, haveria decerto um ganho tributário considerável, pois, em vez de se sujeitar ao pagamento de imposto de renda da pessoa física à alíquota de 27,5% caso recebesse como alto executivo do grupo J&F, com o contrato de consultoria os pagamentos recebidos da J&F seriam considerados receitas da empresa HM&A (da qual, recorde-se, o Sr. Henrique de Campos Meirelles detinha 99,95% das quotas), sujeitos a uma carga tributária total de pouco mais de 19% (ISS paulistano, IRPJ-Lucro Presumido, CSLL, COFINS e PIS não cumulativos). Já do ponto de vista da J&F o ganho seria muito maior, pois se contratasse o Sr. Henrique de Campos Meirelles como alto executivo, incidiriam sobre a remuneração paga inúmeros encargos previdenciários e trabalhistas (INSS, FGTS, SAT/RAT/Salário Educação, 13º Salário, Férias etc), que certamente montariam a bem mais da metade dos valores pagos. Ao longo do contrato foram pagos cerca de R\$ 328 milhões à HM&A; dificilmente a J&F teria concordado em pagar igual montante ao Sr. Henrique de Campos Meirelles na forma de rendimentos do trabalho como executivo.

Por conseguinte, em virtude dos fatos anteriormente narrados neste relatório, que demonstraram de forma irrefragável a burla praticada, aplicar-se-á a multa qualificada sobre o imposto de renda incidente sobre os rendimentos tributáveis recebidos da J&F (e da J&F Holding GmbH) como pessoa física e omitidos pelo contribuinte.

Ademais, diante de tudo o que foi demonstrado no decorrer deste voto, entendo estar cabalmente demonstrado o planejamento tributário abusivo pela utilização indevida de pessoa jurídica, da qual o recorrente era sócio majoritário, para prestação de serviços de pessoa física, com a finalidade de redução do pagamento de tributos devidos pela pessoa física, conduta característica da evasão fiscal. Conforme apontou o julgador de piso, no que o acompanho,

Não ficou comprovado qualquer propósito negocial que justificasse a celebração do contrato entre a HM&A e a J&F. Ficou comprovado, pelo contrário, o interesse pela J&F relativo ao trabalho do contribuinte, Sr. Henrique Meirelles, que o desempenhou de forma direta junto à contratante, não havendo vestígios de participação, financeira ou operacional, da contratada. Nesse diapasão, conclui-se que o impugnante utilizou-se conscientemente de contrato de prestação de serviços para receber remuneração pelo seu trabalho diretamente junto à J&F, mas indevidamente, por meio da empresa da qual era sócio majoritário.

A situação, aqui verificada, é de negócio jurídico simulado, conforme bem leciona o mestre civilista Sílvio de Salvo Venosa, em Direito Civil, Parte Geral, São Paulo, Atlas, 2007:

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A circunstância foi retratada no presente acórdão, inclusive sendo observado que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, bem como o parecer contratado não se aplicam ao caso. Se houvesse realmente ocorrido a prestação de serviços de consultoria e a Fiscalização eventualmente entendesse que mesmo nesse caso a tributação deveria recair sobre a pessoa física do contribuinte, aí sim, tendo em vista o parecer do renomado jurista, anterior aos fatos narrados, poder-se-ia aventar mero erro do contribuinte para não majorar a multa de ofício. Como, entretanto, ficou comprovada a prestação de serviço na qualidade de alto executivo, o parecer não tem o condão de afastar a multa qualificada, como bem gostaria o impugnante, pois, repita-se, mencionado parecer foi

confeccionado tendo como pressuposto quesitos referentes à atividade de consultoria, sabidamente diferente da atividade realmente prestada pelo contribuinte.

Oportuno mencionar que, para efetivamente se obter segurança jurídica, há procedimento próprio no PAF, detalhado nos seus arts. 46 a 58. No caso de tributos federais é a RFB a responsável pela solução de dúvidas pertinentes à legislação tributária federal. A consulta tributária é um meio idôneo de dar ao consulente esclarecimentos quanto à interpretação da legislação tributária. A resposta favorável ao contribuinte vincula o Fisco. Assim, não há necessidade de se contratar um parecerista para esse desiderato. Basta que o contribuinte formule por escrito a consulta nos termos dos artigos mencionados, detalhando exatamente a situação em que precisamente se encontrará, para que a Administração Tributária forneça-lhe uma resposta com força vinculante e que proporciona a devida segurança jurídica ao consulente.

Para que se deixe mais claro ainda: a situação deflagrada foi utilizada com o intuito de mascarar a real relação jurídica entre a HM&A e a J&F; melhor dizendo, entre o contribuinte e a J&F, com o intuito de um planejamento tributário ao arrepio da legislação ou, reportando aos termos utilizados pela Fiscalização, seguramente tendo em vista a vultosa economia que haveria em despesas com impostos. (fl. 108)

No caso em discussão, consoante as razões até aqui expostas, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício aplicada, pois a materialidade da conduta do contribuinte ajusta-se perfeitamente à norma contida no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Fiscalização não presumiu o intuito doloso, sendo que as circunstâncias que legitimam e determinam a aplicação da multa qualificada estão, em verdade, suficientemente comprovadas. Assim, refutam-se os argumentos contrários ao emprego da multa qualificada. Julgar, no entanto, se houve ou não crime, extrapola a competência deste foro, competência essa atribuída ao Poder Judiciário.

Em conclusão, demonstrado que a conduta adotada pelo contribuinte em conluio com a J&F teve a intenção de dissimular a verdadeira natureza dos rendimentos por ele recebidos e assim reduzir o montante dos tributos devidos, o que caracteriza conduta dolosa nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, mantém-se a multa aplicada de 150%.

5 - Da decadência no ano de 2013

Posto isso, não há que se falar em decadência do lançamento em relação aos fatos geradores de 2013.

As regras para a contagem do prazo decadencial, previstas no CTN, estão nos art. 150, § 4º, e 173, inciso I, que assim disciplinam:

Art. 150. ...

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

...

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Conforme se depreende, a aplicação de uma ou de outra regra deve considerar se houve antecipação de pagamento e ainda a ocorrência de fraude dolo ou simulação. Ausência de pagamento antecipado ou presença de dolo, fraude ou simulação atrai a aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, acima transcrito.

Sobre o tema, este Conselho editou a seguinte Súmula:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conforme exposto, uma vez configurada a ocorrência de simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial para efetuar o lançamento.

Conforme fl. 120, o recorrente foi notificado do lançamento em 1º/10/2019, de forma que para o ano de 2013 (o mais antigo), o início da contagem do prazo decadencial se deu em 1º/1/2015 (primeiro dia do exercício seguinte ao ano 2014, ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado), encerrando-se assim o direito de lançar em 31/12/2019, de forma que não há que se falar em decadência.

6 - Da multa isolada

Neste capítulo a discussão diz respeito à possibilidade de convivência simultânea da multa pela falta de pagamento do carnê-leão com a multa regulamentar pela omissão de rendimentos quando do ajuste anual. Discute-se no presente fatos geradores de 2013 a 2016, portanto já na vigência da alteração introduzida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007. Esse dispositivo instituiu uma penalidade nova e específica pela falta de recolhimento do carnê-leão, senão vejamos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

São penalidades distintas e em percentuais diferentes: 50% e 150% por ter sido a multa agravada.

Assim, se o contribuinte deixou de recolher antecipadamente o imposto devido a título de carnê-leão e, da mesma forma, omitiu esses rendimentos quando do ajuste anual, estará sujeito a ambas as penalidades, uma para cada infração.

A matéria já foi inclusive sumulada por este conselho nos seguintes termos:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Nesse mesmo sentido, colaciono excertos do Acórdão 2202-004.849, relatado pelo Conselheiro Ronnie Soares Anderson, cujos fundamentos adoto, transcrevendo-os:

Por fim, no que diz respeito à aventada impossibilidade de aplicação da multa isolada tem-se que, consoante giza o artigo 8º da Lei 7.713/88, c/c os arts. 4º e 6º da Lei nº 8.134/90, o rendimento do trabalho sem vínculo empregatício e o ganho de capital, recebido de pessoa física ou do exterior, quando em valor superior ao limite mensal de isenção, fica sujeito ao carnê-leão mensal, a título de antecipação do que vier a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual.

Constatado pela fiscalização tributária que não ocorreu o recolhimento do carnê-leão mensal em conformidade as normas de regência, verifica-se a infração de multa isolada sobre o respectivo imposto apurado mensalmente, nos termos previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esse artigo, em sua redação original, assim versava sobre essa multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

1- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II — de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I — juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Tal enunciado legal padecia de uma melhor redação, por não deixar claro se as hipóteses constantes dos incisos I e III do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 eram prescrições a incidirem de forma alternativa ou concomitante.

Em decorrência, reiteradas decisões da segunda instância administrativa reconheceram que a leitura mais adequada desses preceitos é a de que se tratam de situações alternativas, por não ser concebível a aplicação simultânea de duas multas sobre os mesmos fatos. Entre outros argumentos, tais como ocorrência de bis in idem e falta de proporcionalidade, também foi considerado que tais incisos se referem, na verdade, a duas formas distintas de cobrança da multa.

Ainda que não partilhe de uma forma mais ampla dos diversos óbices levantados à concomitância das multas, dos quais apenas se vislumbrou um estreito quadro, é forçoso reconhecer que tais empecilhos justificam a controvérsia instaurada, face à já mencionada precariedade redação dos dispositivos em tela.

Diverso, porém, é o arcabouço legal instaurado a partir da edição do art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96 nos seguintes termos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

A partir de 2007, então, ficaram claramente apartadas no texto legal as hipóteses de incidência que motivam cada uma das multas. Para o imposto de renda de pessoa física, a multa proporcional é aplicada caso haja diferença a pagar decorrente do ajuste anual; já a multa isolada é cabível no descumprimento da obrigação de fazer o recolhimento das antecipações mensais a título de carnê-leão.

São hipóteses de fato distintas, cujo descumprimento gera sanções jurídicas também distintas; descabido, portanto, falar em bis in idem, dado que os fatos antecedentes às respectivas exigências tributárias são diversos, sob os aspectos temporal e quantitativo.

...

Acrescente-se que a edição da Súmula 105 pelo CARF, em 08/12/2014, não mudou esse panorama, pelo contrário; o exame cuidadoso de seus precedentes revela que todos, sem exceção, concernem a anos-calendário bem anteriores à mudança legislativa acima explicitada, época na qual, conforme demonstrado, careciam os dispositivos legais de adequada precisão.

...

Sem embargo - e a despeito da existência de respeitáveis entendimentos sobre o tema em âmbito judicial, em sentido contrário - tem-se que, na linha do mais acima arrazoado, vêm a 1ª e a 2ª Seções da CSRF esclarecendo com lucidez dito alcance e a distinção necessária a ser realizada, sendo importante destacar, nessa senda, os Acórdãos nº 9202-004022 (j. 10/05/2016), nº 9101-002502 (j. 12/12/2016) e nº 9101-002.251 (j. 1º/03/2016), sendo que deste último trago o seguinte trecho de ementa:

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Nessa mesma decisão, os olhares atentos do relator discerniram que "não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105 por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007".

Recentes acórdãos da CSRF reforçam esse entendimento, valendo citar, dentre outros, os de nos 9202-006.906 e 9202-006.897, ambos julgados na sessão de 24/05/2018.

Isso posto, deve ser mantida a multa isolada aplicada.

5 – Da dedução dos tributos já recolhidos com base nos rendimentos do ano de 2013.

Neste capítulo requer, caso não prevaleça as razões apontadas nos capítulos anteriores, que os tributos recolhidos pela H&M, ainda que por retenção na fonte, sejam

deduzidos do IRPF apurado no lançamento, uma vez que teriam sido pagos sobre o mesmo rendimento, de modo a evitar a bitributação, afastando-se ainda a multa correspondente.

São duas as pretensões trazidas neste Capítulo, ou seja:

V.1.1. Necessidade de consideração do valor efetivamente recebido pela pessoa física

Alega que a base de cálculo do IRPF considerou o valor bruto das notas fiscais emitidas pela H&M, porém houve diversas retenções pela contratante (J&F) quando dos pagamentos realizados, quais sejam IRRF, CSLL, PIS e COFINS, de forma que deveria ser conspurcado o valor líquido recebido.

Neste capítulo o pleito não poderá ser atendido. A contratante é pessoa jurídica distinta do recorrente (contratado). Eventuais pagamentos indevidos pela contratante, se existentes, devem ser por ela pleiteados.

V.1.2. Do abatimento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica (diretamente ou por retenção) na exigência fiscal da pessoa física

O tema não é estranho a este Conselho, que vem firmando sólida jurisprudência no sentido de que devem ser deduzidos, na apuração do crédito tributário, os valores arrecadados sob códigos de tributos federais exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física.

Dessa forma, o pleito deve ser atendido e os valores recolhidos pela pessoa jurídica H&M a título de tributos federais calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes das receitas que foram reclassificadas e consideradas como rendimentos do sujeito passivo da presente autuação deverão ser deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento, porém, frise-se, somente aqueles relativos à suposta ‘consultoria’ relativa ao objeto do presente lançamento, ou seja, sobre os mesmos rendimentos utilizados como base de cálculo para o presente lançamento, de forma que, caso haja recolhimentos relativos a consultorias efetivamente prestadas a outras empresas, esses não poderão ser deduzidos do presente crédito tributário. Consequentemente, a multa de ofício (150%) também deverá incidir sobre os valores remanescentes. Nesse mesmo sentido cito diversos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão nº 9202-010.441, de 29/09/2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011, 2012

RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO. RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO.

Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício

Acórdão nº 9202-009.957, de 24/09/2021

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

Exercício: 2011, 2012

RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO. RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO.

Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Acórdão nº 9202-008.619, de 19/02/2020

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

Exercício: 2009

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

A compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização.

Acórdão nº 9202-007.392, de 29/11/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEDUÇÃO. IMPOSTO PAGO LANÇADO NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS.

Uma vez que a receita bruta declarada pelas interpostas pessoas jurídicas, utilizadas no esquema fraudulento, foi atribuída às pessoas físicas dos sócios, os tributos recolhidos, calculados sobre o faturamento e o lucro, devem ser deduzidos do imposto sobre a renda das pessoas físicas dos sócios, apurado pela fiscalização.

Acórdão nº 9202-004.548, de 23/11/2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 (...)

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

Acórdão nº 9202-02.112, de 09/05/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

(...)

RENDIMENTOS ORIGINARIAMENTE TRIBUTADOS NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização.

Agir de modo diverso, acarretaria ou a) na movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste processo; ou b) enriquecimento

ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (bis in idem), caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador.

Transcrevo ainda excertos de votos proferidos por esta Turma, quais sejam:

Acórdão 2202-004.869, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Presidente desta Turma, que se pronunciou sobre pedido semelhante:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela... a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênica para transcrever:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451, j. 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202-004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

Nesse mesmo sentido os Acórdãos 2202-008.694, de minha relatoria e 2202-009.632, de relatoria do Conselheiro Mario Hermes Soares Campos, de 3 de fevereiro de 2023.

DAS DILIGÊNCIAS REQUERIDAS

Quanto a tal pedido, comungo com o julgador de piso pela sua desnecessidade, por estar presente nos autos os elementos necessários para a convicção do julgador, salientando que, conforme verbete sumular editado por este Conselho:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para que sejam deduzidos do crédito tributário lançado os valores recolhidos pela pessoa jurídica HM&A, a título de tributos federais calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes das receitas que foram reclassificadas e consideradas como rendimentos do sujeito passivo da presente autuação.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

Parabenizo a Ilustre Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, relatora destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

Entretanto, apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento, partindo de algumas premissas.

1 - Em processos de lançamento fiscal, a atuação do julgador administrativo, seja em 1ª ou 2ª instâncias, consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

A meu ver, o litígio instaurado limita o exercício deste controle, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

As alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas pelos julgadores administrativos. Como exemplo, pedidos de compensação, ressarcimento e restituição ou revisão de declaração, veiculados em impugnação de autuação por infração tributária, **não dizem respeito diretamente aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário, e, portanto, extrapolam a lide administrativa.**

Assim é que a **atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação** ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, **excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.**

2 - Segundo Candido Rangel Dinamarco:

São de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido

diferente". (DINAMARCO, Candido Rangel. (Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I, p. 69-70).

Neste sentido, a ordem pública processual objetiva assegurar o correto exercício da jurisdição.

No contexto ordem pública do contencioso administrativo tributário, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo, verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Estes podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado.

Doutro lado, quando o interesse por dada determinação legal da forma é exclusivamente da parte, observa-se situação ensejadora de nulidade relativa, que poderá ser decretada mediante provocação do interessado prejudicado.

Neste sentido, observo entendimento de que a aplicação de penalidade/retroatividade benéfica não é matéria de ordem pública.

Uma vez aplicada multa regulamentar, conforme legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador e lançamento, compete ao interessado, ante a superveniência de norma com penalidade mais branda, pleitear à autoridade competente, a aplicação do normativo benéfico, na medida em que o assunto diz respeito à matéria vinculada ao direito patrimonial disponível do contribuinte, que necessariamente deve ser alegada sob pena de preclusão. O interesse em cena é o interesse particular e não o público.

O dever de autotutela deve ser exercido de ofício, sempre, para preservação do interesse público.

3 - Também é preciso ponderar que a imparcialidade do julgador administrativo não tem o mesmo alcance daquela que conduz a atividade judicante.

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o Juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a Autoridade entre e acima das partes, como pressuposto de validade dos seus atos.

Já os julgadores administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada, na medida em que não se encontram em posição superior a da autoridade autuante e do contribuinte, e **nem tem como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal** (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário).

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

Desta forma, sob a minha ótica, **o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato.**

4 - Além destas, há mais uma premissa a ressaltar: a de que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do PAF enquanto vigentes, nem tão pouco permite o exame de

matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo em detrimento do comando legal.

Delimitadas as premissas, observo que a **compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal**, submetendo-se ao exame do julgador administrativo nas hipóteses previstas na IN RFB 2025/2001 (art. 140 e ss).

Talvez por esta razão, ou seja, pelo fato de os julgadores administrativos terem familiaridade com a temática, e terem competência para julgar processos de compensação sempre que há manifestação de inconformidade de decisão seguida de recurso ao CARF, alguns julgadores administrativos conhecem da matéria compensação em processos decorrentes de autuação fiscal. Entretanto, sob a minha ótica, **há nesta situação julgamento de assuntos alheios à lide, e que, portanto, não estão na competência daquela autoridade naquele processo e momento processual**.

Mesmo que assim não fosse, insta considerar que no processo instaurado a partir de autuação fiscal, a **temática compensação não é matéria de ordem pública** que possa ser examinada de ofício pelo julgador administrativo, na medida em que **o pedido de compensação tem em conta os interesses da parte em primeiro plano**, de forma assemelhada ao que ocorre com o exemplo dado de aplicação de penalidade mais benéfica, e não o interesse público, como ocorre com a decadência,

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, **mas de aproveitamento de valores** pagos pela pessoa jurídica, na autuação lavrada em face de pessoa física, ante a reclassificação de receita tributária.

Assim, digamos que o termo “compensação” represente o aproveitamento, no cálculo de créditos tributários devidos pela pessoa física, em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.

Mas o que é o aproveitamento de tributo senão método de compensação, na forma dos art. 170 e ss do CTN?

A compensação dá-se pelo aproveitamento de tributo, sendo difícil tratar desse fora do instituto da compensação.

Mesmo que a terminologia tenha sido inapropriada, e caso se entenda que os institutos são distintos e independentes, observo, mais uma vez, que a **matéria não é de ordem pública**, na medida em que o interesse patrimonial da parte encontra-se em primeiro plano.

Poder-se-ia alegar que objetivo é corrigir o lançamento, excluindo tributos recolhidos antes da reclassificação de rendimentos que resultou na apuração de créditos tributários devidos (destaque-se: requalificação de negócio jurídico e não de pagamento).

Entretanto, como já indicado, o **julgador administrativo não pode agir senão dentro dos contornos da legalidade, e não detém atribuição para promover justiça fiscal**, em razão da mitigação da imparcialidade.

Assim, **por absoluta falta de previsão normativa no sentido proposto, o aproveitamento de valores da PJ na autuação da PF não poderia ser autorizado administrativamente**, a meu ver e com todo respeito ao entendimento da I. Relatora e à jurisprudência do CARF.

Somam-se a estes argumentos o fato de que nem mesmo a Autoridade Lançadora poderia aproveitar os pagamentos no momento da constituição do crédito tributário, em razão da natureza jurídica distinta dos tributos, da mesma forma que a Administração Tributária também não poderia deferir pedido de compensação, pelo fato de serem contribuintes diferentes.

Se a Autoridade Lançadora não pode aproveitar pagamentos de natureza distintos, a decisão do julgador administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade.

Nem mesmo sob o manto da aplicação dos princípios constitucionais poder-se-ia autorizar administrativamente o aproveitamento de valores de PJ na PF.

Ademais, observo que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos/negócio jurídico, compete ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação do rendimento.

Eis minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Congratulo a em. Relatora pelo primoroso voto, cujo entendimento acompanho em sua integralidade.

Registro ainda o recebimento dos memoriais gentilmente ofertados, tanto pela parte recorrente, quanto pela recorrida, os quais mereceram a minha atenciosa leitura.

Apenas de modo a melhor aclarar e diferenciar situações tratadas como análoga pelo recorrente, peço licença para tecer alguns apontamentos.

Em sede de memoriais, apontada a similitude da situação ora sob escrutínio com a apreciada no bojo do processo de nº 12448.730776/2014-91, julgado por esta eg. Turma em composição ligeiramente distinta da que ora se configura.

Dito que

[a] análise atenta dos Acórdãos deste Conselho proferidos após dezembro/2020 mostra, primeiramente, que há julgado do CARF cujo contexto guarda semelhanças com o presente feito e, como era de se esperar, houve julgamento em favor do contribuinte, com o cancelamento integral da autuação fiscal.

Trata-se do Acórdão de nº 2202-008.531, oriundo desta mesma 2ª TO/2ª Câmara/2ª Seção, pelo qual se afastou a exigência de IRPF lançado pela equivocada reclassificação de pagamentos recebidos por meio de pessoa jurídica (sociedade profissional), pela prestação de serviços de arbitragem:

(...)

Assim como ocorre no presente processo, estava em debate se os pagamentos feitos pelos serviços deveriam ser reconhecidos como receitas da pessoa jurídica, ou, como havia entendido o Fisco inicialmente, rendimentos de um profissional autônomo/contribuinte individual. Não se cogitou da existência de relação de emprego, mas o fato de os serviços terem sido prestados em caráter pessoal por um sócio da pessoa jurídica contratada ensejou a acusação fiscal no sentido de se tratar de valores

que supostamente seriam tributáveis pela pessoa física. (f. 15/16 dos memoriais do recorrente)

Com a devida vênia, não podem situações destoantes serem tratadas como iguais fossem.

Diferentemente do que ocorrera nesta assentada, na qual comprovado o esforço da fiscalização em demonstrar que houve “recebimento de rendimentos do trabalho como alto executivo disfarçados de pagamentos por serviços de consultoria prestados por pessoa jurídica, como já fartamente relatado no voto da em. Relatora, no precedente citado, não logrou a autoridade fazendária em fazê-lo.

Como pontuei naquele julgado, partiu a fiscalização de duas premissas, ambas, ao meu sentir, equivocadas:

A primeira delas se assentaria no fato de que os serviços de árbitro seriam prestados de forma personalíssima por uma pessoa física, que sequer necessita deter bacharelado em Direito para o desenvolvimento de tal mister, de forma que a tributação não poderia se dar no âmbito da pessoa jurídica (escritório de advocacia). **A segunda** decorreria da interpretação do disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem), no sentido de que para ocorrer a tributação na pessoa jurídica o serviço deveria ser por ela prestado, o que não aconteceria no caso do exercício da atividade de árbitro, levada a cabo por pessoa natural.

(CARF. Acórdão nº 2202-008.531, Rel. Ricardo Chiavegatto de Lima, Redatora designada Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

De maneira distinta do que ora ocorrido, naquela outra oportunidade,

a fiscalização não apurou, e estão carentes evidências nos autos, de estar-se diante de estruturação de pessoa jurídica de cariz meramente formal, a ensejar a percepção por existência de simulação ou dissimulação; na espécie, constam funcionários a ela vinculados, ainda que em equipe de pequeno porte, tem sede própria e demonstrativos contábeis, emite notas fiscais, etc, etc. (cf. declaração de voto do Cons. Ronnie Soares Anderson em: CARF. Acórdão nº 2202-008.531, Rel. Ricardo Chiavegatto de Lima, Redatora designada Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

Acrescento, por derradeiro, que no julgamento da ADC nº 66/DF chancelada a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem, reforçando aquilo que previsto em sua parte final: inexistente legitimação à constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais em ao arremio da legislação trabalhista e fiscal. Por não existirem direitos ou garantias absolutas, constatado o abuso da personalidade jurídica, há de ser a legalidade avaliada seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial.

Trazendo a autoridade lançadora robustos elementos que comprovam a ausência de higidez da pessoa jurídica constituído, há de ser a autuação mantida, nos exatos termos do irretocável voto da em. Relatora, a qual mais uma vez parabeno.

(documento assinado digitalmente)
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Fl. 45 do Acórdão n.º 2202-010.169 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.747585/2019-39