



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720423/2017-84
ACÓRDÃO	2302-004.589 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE LEOVEGILDO OLIVEIRA MORAIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. LIMITES DA ACUSAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

Não caracteriza inovação ou alteração da matéria fático-jurídica a decisão administrativa que aprecia a exigência fiscal a partir dos mesmos fatos, documentos e fundamentos descritos no lançamento, especialmente quando examina contratos, procurações, notas fiscais e demais elementos probatórios constantes dos autos para verificar a titularidade dos rendimentos e a correta sujeição passiva da obrigação tributária.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA A PESSOA FÍSICA.

Identificado, a partir do conjunto probatório, que os rendimentos tributados na pessoa jurídica correspondiam a valores auferidos pela pessoa física, é cabível a reclassificação dos rendimentos para o efetivo titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

MULTA QUALIFICADA. RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA ATRIBUÍDOS À PESSOA JURÍDICA. FRAUDE OU SONEGAÇÃO.

A utilização de pessoa jurídica para atribuir a terceiro a titularidade de rendimentos auferidos pela pessoa física, quando acompanhada de elementos que evidenciem a modificação das características essenciais do fato gerador e a redução do imposto devido, caracteriza conduta apta à qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação aplicável.

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

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

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Jose Marcio Bittes (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich, Rosimery Brandao Barbosa (substituto[a] integral), Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Marcio Bittes.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física — IRPF, relativo aos anos-calendário de 2011 e 2012, lavrado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

Conforme consignado no relatório fiscal, o procedimento foi desencadeado em consequência da denominada Operação Zelotes, deflagrada em 26/03/2015, em atuação conjunta da Polícia Federal, do Ministério Público Federal, da Corregedoria-Geral do Ministério da Fazenda e da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de desarticular organização composta por pessoas físicas e jurídicas, entre elas integrantes e ex-integrantes do CARF, advogados, lobistas, consultores e empresários, suspeita de manipular julgamentos de processos no âmbito do

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segundo a fiscalização, a organização utilizava empresas de advocacia e consultoria como interpostas pessoas, com a finalidade de encobrir a atuação dos agentes e conferir aparência de licitude aos negócios e contratos firmados.

Ainda de acordo com o relatório fiscal, a autoridade lançadora consignou que, para os rendimentos decorrentes da prestação de serviços advocatícios serem tributados na pessoa jurídica, seria necessário o atendimento cumulativo de determinadas premissas: constituição de sociedade simples de prestação de serviços advocatícios ou de sociedade unipessoal de advocacia, com atos constitutivos registrados no Conselho Seccional da OAB; celebração de contrato de prestação de serviços com a sociedade advocatícia; indicação, na procuração outorgada individualmente ao advogado pessoa física, da sociedade de advogados a que este pertence; ou, caso o contrato tenha sido firmado com o advogado pessoa física, substabelecimento da procuração original para a sociedade de advogados.

A fiscalização entendeu que tais requisitos não foram observados no caso concreto. Segundo o relatório fiscal, os honorários advocatícios foram oferecidos à tributação pela pessoa jurídica Leovegildo Morais Consultoria e Assessoria Ltda., que, contudo, não se qualificaria como sociedade de advogados, mas como sociedade empresária registrada na Junta Comercial, sem registro na OAB, com objeto social voltado à consultoria e assessoria fiscal e empresarial e com sócia não inscrita como advogada.

O relatório fiscal destacou, ainda, que os contratos e procurações analisados não comprovariam a titularidade da pessoa jurídica sobre os honorários advocatícios. Em relação a determinados clientes, os contratos de prestação de serviços teriam sido firmados diretamente com a pessoa física do advogado José Leovegildo Oliveira Morais, e não com a pessoa jurídica. Nos casos em que não houve contrato escrito, foram apresentadas procurações com cláusula ad judicia et extra outorgadas à pessoa física do advogado, sem indicação da sociedade de advogados a que pertenceria e sem substabelecimento à sociedade. Quanto à Qualy Marcas Comércio e Exportação de Cereais Ltda., embora o contrato tenha sido firmado com a pessoa jurídica Leovegildo Morais Consultoria e Assessoria Ltda., a fiscalização considerou que tal pessoa jurídica não poderia ser titular de receitas de honorários advocatícios, por não se tratar de sociedade de advogados.

Com base nessas premissas, concluiu-se que os rendimentos decorrentes dos serviços advocatícios foram auferidos pela pessoa física do advogado e deveriam ter sido oferecidos à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual. Foram apurados honorários advocatícios atribuídos à pessoa física nos montantes de R\$ 569.188,90, no ano-calendário de 2011, e de R\$ 786.406,72, no ano-calendário de 2012.

Foi aplicada multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, sob o fundamento de que a conduta do contribuinte, ao atribuir à pessoa jurídica rendimentos que seriam da pessoa física, teria modificado as características essenciais do fato gerador e reduzido o montante do

imposto devido, caracterizando fraude ou sonegação, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 11a Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgaram improcedente mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls.1105/1141), alegando, em breve síntese:

- a) Preliminarmente, a decisão recorrida seria nula por alteração da matéria fático-jurídica da autuação e adoção de pressuposto de fato falso. Sustenta que o auto de infração teve como fundamento a impossibilidade de tributação, na pessoa jurídica Leovegildo Morais Consultoria e Assessoria Ltda., de rendimentos que a fiscalização considerou decorrentes de serviços exclusivos de advocacia, por não se tratar de sociedade de advogados. Afirma que a decisão da DRJ teria inovado ao manter o lançamento sob fundamento diverso, qual seja, a existência de simulação, utilização de interposta pessoa e ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços, matérias que, segundo defende, não constaram do auto de infração e sobre as quais não teria podido exercer defesa. Assim, por entender configurada preterição do direito de defesa, requer a nulidade da decisão recorrida;
- b) Ainda em preliminar, sustenta a nulidade do auto de infração quanto aos rendimentos oriundos do contrato celebrado entre Leovegildo Morais Consultoria e Assessoria Ltda. e Moka Trading/Qualy Marcas, sob o argumento de que teria havido desconconsideração tácita de negócio jurídico regularmente celebrado entre pessoas jurídicas. Alega que eventual desconconsideração deveria observar o parágrafo único do art. 116 do CTN, mediante ato formal praticado por autoridade competente. Nesse ponto, afirma que o próprio acórdão recorrido teria reconhecido que os Auditores-Fiscais não possuíam competência para desconsiderar o negócio jurídico, ao registrar que a autoridade fiscal “não aplicou a teoria da desconconsideração da pessoa jurídica” e que “nem poderia por falta de competência”. Para o recorrente, embora o acórdão tenha afirmado não ter havido desconconsideração formal, o resultado prático do lançamento foi justamente desconstituir o contrato de prestação de serviços firmado entre a pessoa jurídica e a Qualy Marcas, atribuindo à pessoa física os rendimentos pagos à sociedade contratada. Por isso, defende que a desconconsideração ocorreu de forma tácita e por autoridades incompetentes, o que acarretaria a nulidade do auto de infração;
- c) Alega, também, que teria ocorrido desconconsideração da própria personalidade jurídica da Leovegildo Morais Consultoria e Assessoria Ltda., pois todas as

receitas por ela auferidas nos anos-calendário fiscalizados foram atribuídas à pessoa física do sócio. Defende que a pessoa jurídica era regularmente constituída, encontrava-se em funcionamento e cumpria suas obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, de modo que eventual desconconsideração de sua personalidade somente poderia ocorrer nos termos do art. 50 do Código Civil, mediante demonstração de abuso da personalidade jurídica, desvio de finalidade ou confusão patrimonial;

- d) Quanto aos rendimentos recebidos da Moka Trading/Qualy Marcas, sustenta que os serviços contratados não eram exclusivos de advocacia. Afirmar que o contrato envolvia a viabilização do recebimento de valores em processo administrativo, bem como a adoção de providências administrativas e judiciais, compreendendo atividades jurídicas e não jurídicas, inclusive cálculos, acompanhamento de procedimentos e outras atividades técnicas. Destaca, ainda, que o próprio contrato previa a possibilidade de subcontratação de profissionais especializados;
- e) Sobre esse mesmo contrato, afirma que houve efetiva parceria com terceiros, formalizada por sociedade em conta de participação com Flávio Ferreira de Oliveira e SBS Consultoria, e que tal parceria teria sido reconhecida pela própria fiscalização ao deduzir, ainda que parcialmente, valores pagos a esses terceiros. Argumenta que a existência de serviços prestados por outros profissionais demonstraria que não se tratava de atividade exclusivamente advocatícia e que a pessoa jurídica contratada era titular econômica e jurídica dos rendimentos;
- f) Em relação aos demais rendimentos recebidos pela Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda., admite que decorreram de serviços exclusivos de advocacia, mas sustenta que isso não impediria a tributação na pessoa jurídica. Defende que a controvérsia não estaria na prestação dos serviços, mas em saber se o fato de a sociedade não ser uma sociedade de advogados teria relevância para fins tributários;
- g) Nesse ponto, argumenta que a opção pela constituição de uma sociedade de consultoria e assessoria, em vez de sociedade de advogados, não gerou economia fiscal. Segundo o recorrente, a carga tributária federal seria a mesma para ambos os tipos societários, ao passo que, no plano municipal, a sociedade de consultoria e assessoria teria recolhido ISS sobre o faturamento, em montante superior ao que seria devido por sociedade de advogados sujeita a ISS fixo. Assim, não teria havido redução de tributos nem prejuízo ao erário;
- h) Sustenta a inexistência de omissão de rendimentos na pessoa física, ao argumento de que os rendimentos foram recebidos pela pessoa jurídica, que emitiu notas fiscais, recebeu os valores e os ofereceu regularmente à

tributação. Afirma que a pessoa física recebeu apenas lucros distribuídos pela pessoa jurídica, declarados como rendimentos isentos e não tributáveis, razão pela qual não se poderia falar em omissão, mas, quando muito, em reclassificação de rendimentos já declarados e tributados;

- i) Invoca o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, defendendo que a prestação de serviços intelectuais, inclusive em caráter personalíssimo, quando realizada por sociedade prestadora de serviços, sujeita-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Sustenta que os serviços de advocacia possuem natureza intelectual e que a aplicação dessa regra somente poderia ser afastada mediante regular desconconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil;
- j) Subsidiariamente, caso mantida a tributação na pessoa física, requer a compensação dos tributos federais já pagos pela pessoa jurídica sobre os mesmos rendimentos. Alega que, se os valores foram reclassificados da pessoa jurídica para a pessoa física, a União não poderia manter a tributação já recolhida pela pessoa jurídica e, simultaneamente, exigir IRPF sobre a mesma base, sob pena de bis in idem e enriquecimento sem causa;
- k) Também de forma subsidiária, requer a dedução das despesas necessárias à percepção dos rendimentos, devidamente escrituradas nos livros Diário e Razão da pessoa jurídica, bem como do ISS pago sobre as receitas reclassificadas. Sustenta que, se os rendimentos forem tributados na pessoa física, devem ser considerados os custos e encargos necessários à sua obtenção;
- l) Especificamente quanto à Nota Fiscal nº 0257, relativa à Qualy Marcas, alega que a fiscalização deduziu a menor os valores pagos a Flávio Ferreira de Oliveira e à SBS Consultoria no âmbito da parceria. Afirma que o erro material resultou em dedução inferior à devida em R\$ 124.808,90, requerendo, subsidiariamente, a correção da base de cálculo;
- m) Por fim, impugna a multa de ofício qualificada de 150%, sustentando a inexistência de fraude, sonegação, simulação ou conluio. Afirma que todas as receitas foram declaradas pela pessoa jurídica e que os lucros distribuídos foram informados na declaração de ajuste anual da pessoa física. Defende que a controvérsia decorre de divergência interpretativa sobre a forma correta de tributação dos rendimentos, o que não autorizaria a qualificação da multa. Invoca, ainda, a Súmula CARF nº 14 e precedentes do STF acerca do caráter confiscatório de multas em valor superior ao tributo, para fins de prequestionamento (reconhecendo o teor da Súmula CARF n. 2).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

1 PRELIMINAR: NULIDADE DA DECISÃO DE PISO

Preliminarmente, o recorrente argui a nulidade da decisão de piso, sob o fundamento de que o acórdão recorrido teria alterado a matéria fático-jurídica delimitada no auto de infração e adotado pressuposto de fato falso. Sustenta que a autuação teria se fundado na impossibilidade de tributação, na pessoa jurídica Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda., de rendimentos que a fiscalização considerou decorrentes de serviços advocatícios, por não se tratar de sociedade de advogados.

Afirma, contudo, que a DRJ teria inovado ao manter o lançamento com base em suposta simulação, utilização de pessoa jurídica como interposta pessoa e ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços, matérias que, segundo alega, não teriam integrado a acusação fiscal.

Contudo, a preliminar não merece acolhida.

O acórdão recorrido não alterou os fundamentos da autuação, mas partiu do mesmo conjunto fático descrito no relatório fiscal, inclusive com transcrição de extensos trechos do auto de infração, das notas fiscais, dos contratos, das procurações e das demais provas constantes dos autos. A decisão de piso examinou a controvérsia nos mesmos limites da acusação fiscal, qual seja, a reclassificação, para a pessoa física do advogado, de rendimentos que haviam sido tributados na pessoa jurídica, por entender que os documentos analisados indicavam a titularidade pessoal dos serviços e dos honorários.

Também não se verifica adoção de pressuposto de fato falso quanto à prestação dos serviços. A decisão recorrida não afastou o lançamento por inexistência absoluta dos serviços, mas concluiu, a partir das provas constantes dos autos, que a tributação na pessoa jurídica não refletiria a real titularidade dos rendimentos. Assim, eventual referência à insuficiência da prova produzida pela defesa deve ser compreendida no contexto da controvérsia sobre a titularidade e a correta sujeição passiva dos rendimentos, e não como criação de novo fundamento autônomo para a autuação.

Desse modo, a decisão recorrida converge com o relatório fiscal ao manter a conclusão de que os rendimentos deveriam ser tributados na pessoa física, inexistindo inovação, surpresa ou alteração da causa de pedir fiscal.

Como se vê, não restou demonstrada preterição do direito de defesa, devendo ser rejeitada a preliminar de nulidade da decisão de piso.

2 PRELIMINAR: NULIDADE DO LANÇAMENTO

O recorrente sustenta a nulidade do lançamento sob o argumento de que os Auditores-Fiscais não teriam competência para desconsiderar o negócio jurídico celebrado entre Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda. e Moka Trading/Qualy Marcas, bem como porque o procedimento teria sido conduzido por unidade diversa daquela correspondente ao seu domicílio fiscal.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o acórdão de piso não reconheceu a incompetência dos Auditores-Fiscais para a constituição do crédito tributário. A decisão recorrida apenas consignou que a autoridade fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica (nem poderia fazê-lo por falta de competência), para, em seguida, afastar a premissa da defesa e afirmar que não se tratava de desconsideração da personalidade jurídica ou de negócio jurídico, mas de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, com fundamento na relação pessoal e direta da pessoa física com o fato gerador.

Assim, a passagem invocada pelo recorrente não representa reconhecimento de vício de competência. Ao contrário, o acórdão recorrido manteve a validade do lançamento por entender que a fiscalização, diante do conjunto probatório, reclassificou rendimentos que haviam sido tributados na pessoa jurídica, atribuindo-os à pessoa física que, segundo a autuação, seria a real titular dos honorários.

No que diz respeito à atuação de Auditores-Fiscais vinculados a unidade diversa do domicílio fiscal do contribuinte, o próprio acórdão de piso registrou que a matéria foi submetida ao Poder Judiciário em mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, no qual se discutia a validade do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal e dos atos dele decorrentes.

A decisão recorrida transcreveu a decisão proferida no referido mandado de segurança, na qual foram reproduzidos os argumentos da autoridade impetrada no sentido de que o Decreto n. 70.235/1972, art. 9º, §§ 2º e 3º, admite a validade de procedimentos fiscais formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, bem como de que a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que primeiro conhecer do procedimento.

Ainda no âmbito dessa decisão judicial transcrita pela DRJ, consignou-se que o TDPF questionado possuía ampla jurisdição, por ter sido emitido e assinado por coordenador nacional, dentro de seu âmbito de competência, e por terem os Auditores-Fiscais executores sido designados por portarias da Cofis que instituíram Equipe Especial de Fiscalização destinada aos procedimentos fiscais relacionados à Operação Zelotes, de âmbito nacional.

Também se registrou, naquela decisão, que o fato de o contribuinte possuir domicílio fiscal em Brasília não demonstraria, por si só, prejuízo à defesa, uma vez que as respostas às intimações poderiam ser apresentadas por via postal.

Portanto, embora a discussão sobre a competência territorial tenha sido tangenciada no mandado de segurança, a decisão judicial transcrita no acórdão de piso não reconheceu a nulidade do TDPF nem a incompetência dos Auditores-Fiscais. Ao revés, em cognição sumária, afastou a presença dos requisitos para suspensão do procedimento fiscal, preservando a presunção de legitimidade dos atos administrativos praticados.

Nesse contexto, não há vício de competência a justificar a nulidade do lançamento. A fiscalização foi realizada no âmbito de procedimento regularmente distribuído, vinculado à Operação Zelotes e executado por equipe especial instituída pela Receita Federal do Brasil. Ademais, a atuação de Auditores-Fiscais de jurisdição diversa do domicílio tributário encontra respaldo na legislação processual tributária, conforme inclusive destacado nos elementos do mandado de segurança transcritos pela decisão recorrida.

Portanto, rejeita-se a preliminar.

3 MÉRITO

O lançamento tem por objeto a exigência de IRPF, relativa aos anos-calendário de 2011 e 2012, em razão da reclassificação, para a pessoa física do recorrente, de rendimentos tributados na pessoa jurídica Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda.

A fiscalização apurou que a referida pessoa jurídica foi utilizada para a tributação de honorários advocatícios que, segundo o relatório fiscal, deveriam ter sido oferecidos à tributação pela pessoa física do advogado.

Para tanto, partiu da premissa de que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços advocatícios somente poderiam ser tributados na pessoa jurídica quando atendidos os requisitos próprios das sociedades de advogados, notadamente: constituição de sociedade simples de prestação de serviços advocatícios ou sociedade unipessoal de advocacia, com atos constitutivos registrados na OAB; celebração de contrato de prestação de serviços com a sociedade advocatícia; indicação, nas procurações outorgadas ao advogado pessoa física, da sociedade de advogados a que pertence; ou, se o contrato tiver sido firmado com o advogado pessoa física, substabelecimento da procuração original para a sociedade de advogados.

No caso concreto, a fiscalização verificou que Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda. não se qualificava como sociedade de advogados, mas como sociedade empresária registrada na Junta Comercial, sem registro na OAB, com objeto social voltado à consultoria e assessoria fiscal e empresarial, organização de conferências, simpósios, seminários e eventos semelhantes. Também constatou que a sociedade possuía, em seu quadro societário, pessoa não inscrita como advogada, circunstância incompatível com o regime jurídico das

sociedades de advogados. Desse modo, concluiu que a pessoa jurídica não poderia ser titular de receitas de honorários advocatícios.

A conclusão fiscal é reforçada pela análise dos contratos e procurações constantes dos autos. Em relação à Siqueira Campos Importação e Distribuição Ltda., a fiscalização identificou que o contrato de prestação de serviços foi celebrado com a pessoa física do advogado, e não com a pessoa jurídica Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda.

Quanto às notas fiscais nºs 0258 e 0275, o próprio sujeito passivo informou a inexistência de contrato escrito, tendo apresentado procurações outorgadas à pessoa física do advogado, sem indicação de sociedade de advogados e sem substabelecimento. Situação semelhante foi verificada quanto à Plasc Plásticos Santa Catarina Ltda. e à Associação Nacional dos Procuradores da República, em que as procurações foram outorgadas à pessoa física, sem referência à sociedade de advogados e sem substabelecimento.

No que se refere à Qualy Marcas Comércio e Exportação de Cereais Ltda., antiga Moka Trading Company Ltda., é certo que o contrato foi firmado com a pessoa jurídica Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda. Todavia, essa circunstância, por si só, não afasta a conclusão fiscal. O próprio relatório fiscal registra que se tratava de contrato relacionado à prestação de serviços advocatícios, tendo a procuração sido outorgada à pessoa física do advogado, sem indicação de sociedade de advogados e sem substabelecimento. Além disso, a pessoa jurídica contratada não possuía natureza de sociedade de advogados, nem registro na OAB, razão pela qual não preenchia os requisitos legais para figurar como titular de honorários advocatícios.

O recorrente sustenta que, no caso Qualy/Moka, os serviços não seriam exclusivos de advocacia, pois envolveriam atividades administrativas, cálculos, acompanhamento de processo administrativo e atuação de terceiros.

Todavia, a circunstância de haver colaboração de terceiros ou atividades instrumentais não descaracteriza a natureza central dos serviços prestados, relacionados à defesa de interesses em processo administrativo fiscal e à adoção de medidas administrativas e judiciais.

A própria constituição de sociedade em conta de participação com Flávio Ferreira de Oliveira e SBS Consultoria confirma a existência de parceria para execução dos serviços, mas não altera a conclusão quanto à titularidade dos honorários atribuídos ao recorrente, especialmente diante da procuração outorgada à pessoa física e da inexistência de sociedade de advogados apta a receber tais receitas.

Também não procede a tese de que a tributação na pessoa jurídica estaria autorizada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Referido dispositivo admite, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, inclusive em caráter personalíssimo, sem prejuízo da observância do art. 50 do Código Civil.

Contudo, tal norma não autoriza, de forma irrestrita, que honorários advocatícios titularizados por advogado pessoa física sejam desviados para pessoa jurídica que não seja

sociedade de advogados e que não observe os requisitos próprios da legislação da advocacia. No caso, a discussão não se limita à possibilidade abstrata de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, mas à comprovação, pelos documentos do caso concreto, de que os contratos e procurações indicavam a atuação pessoal do advogado e não conferiam à sociedade empresária a titularidade dos honorários.

Tampouco merece acolhida a alegação de que a inexistência de economia tributária afastaria a reclassificação dos rendimentos.

A incidência do imposto de renda deve observar a efetiva titularidade da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Se os elementos dos autos indicam que os honorários foram auferidos pela pessoa física, a tributação deve ocorrer na pessoa física, independentemente de comparação abstrata entre cargas tributárias de sociedades de advocacia e sociedades empresárias de consultoria.

O ponto central não é apenas saber se houve ou não redução global de tributos, mas identificar quem efetivamente auferiu os rendimentos sujeitos à incidência do IRPF.

Nesse sentido, correta a conclusão da fiscalização ao afirmar que os rendimentos, tal como demonstrado pelos contratos, procurações e notas fiscais, foram auferidos pela pessoa física do advogado e deveriam ter sido oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual dos respectivos anos-calendário.

O fato de os valores terem transitado pela pessoa jurídica não impede a reclassificação, quando demonstrado que a pessoa jurídica utilizada não possuía aptidão jurídica para titularizar honorários advocatícios e que os instrumentos vinculados aos serviços indicavam a pessoa física como prestadora.

No que se refere à Nota Fiscal nº 257, relativa à Qualy Marcas, o recorrente sustenta que a fiscalização teria deduzido a menor os valores repassados a Flávio Ferreira de Oliveira e à SBS Consultoria, no âmbito da parceria firmada para execução dos serviços. Afirma que a nota fiscal, no valor bruto de R\$ 400.000,00, teria sido paga em duas parcelas, ambas objeto de rateio entre os parceiros, e que parte dos valores teria sido transferida, inclusive, à esposa de Flávio Ferreira de Oliveira.

A alegação, contudo, não merece acolhida.

A fiscalização reconheceu a existência de parceria com terceiros em relação ao contrato firmado com a Qualy Marcas e, por essa razão, deduziu do valor total da Nota Fiscal nº 257 os montantes que entendeu comprovadamente repassados a Flávio Ferreira de Oliveira e à SBS Consultoria, atribuindo ao recorrente o valor líquido de R\$ 251.210,90.

O recorrente pretende a ampliação dessas deduções, sob o argumento de que teriam sido repassados valores superiores aos considerados pela autoridade fiscal. Entretanto, como bem consignado pela decisão recorrida, não houve comprovação documental suficiente das transferências adicionais alegadas.

Quanto a Flávio Ferreira de Oliveira, a decisão de piso registrou a existência de transferência bancária no valor de R\$ 44.723,00, mas, em relação ao montante de R\$ 62.560,41 supostamente pago à esposa de Flávio, apontou a existência apenas de requisição de informações, sem juntada de transferência bancária ou de outros documentos aptos a comprovar que tal valor teria efetivamente correspondido a repasse devido ao parceiro no âmbito da sociedade em conta de participação.

A circunstância de o recorrente afirmar que o pagamento à esposa teria ocorrido a pedido de Flávio não é suficiente para alterar a base de cálculo, especialmente porque se trata de pagamento realizado a terceiro estranho à relação contratual indicada como fundamento da dedução. Para que tal valor fosse excluído da parcela atribuída ao recorrente, seria indispensável prova documental idônea da efetiva transferência, da vinculação do pagamento ao rateio da Nota Fiscal n. 257 e da correspondência do valor com remuneração devida ao parceiro. Ausente essa comprovação, não há como substituir a apuração fiscal por mera alegação do contribuinte.

O mesmo raciocínio se aplica aos valores adicionais atribuídos à SBS Consultoria. A decisão recorrida consignou que o contribuinte apresentou ofício mencionando a transferência de numerário superior ao considerado no relatório fiscal, mas não comprovou documentalmente a remessa dos valores alegados. Assim, diante da ausência de prova suficiente dos repasses adicionais, deve ser mantida a apuração fiscal quanto à Nota Fiscal n. 257.

Ressalte-se, ainda, que eventual inconsistência aritmética ou divergência entre os valores mencionados pelo recorrente não autoriza, por si só, a redução da base de cálculo. No processo administrativo fiscal, incumbe ao contribuinte comprovar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito tributário. Não demonstrados documentalmente os repasses adicionais invocados, mantém-se o valor atribuído ao recorrente.

Quanto ao pedido de compensação dos tributos federais pagos pela pessoa jurídica, não há como acolhê-lo neste processo. A pessoa jurídica e a pessoa física são sujeitos passivos distintos, e eventual direito creditório da pessoa jurídica deve ser pleiteado pela via própria, observadas as regras específicas de restituição ou compensação. No presente lançamento, discute-se crédito tributário constituído contra a pessoa física, não sendo possível compensá-lo diretamente com valores eventualmente recolhidos por outro sujeito passivo.

Também não merece acolhida o pedido genérico de dedução das despesas administrativas, encargos, ISS e demais valores escriturados pela pessoa jurídica. O lançamento trata de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, cuja apuração, em regra, não autoriza a dedução automática de despesas contabilizadas por pessoa jurídica diversa. Ademais, tais despesas foram assumidas e registradas no âmbito da pessoa jurídica, não se confundindo com deduções admissíveis na apuração do imposto devido pela pessoa física.

Por fim, quanto à multa qualificada de 150%, entendo que deve ser mantida. O relatório fiscal demonstrou que o contribuinte, advogado e Procurador Regional da República

aposentado, tinha plena ciência da distinção entre sociedade empresária de consultoria e sociedade de advogados. A própria extinção da empresa Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda. e a concomitante constituição de sociedade de advogados reforçam, segundo a fiscalização, o conhecimento do sujeito passivo acerca da inadequação da pessoa jurídica anteriormente utilizada para titularizar receitas de honorários advocatícios. Além disso, os contratos e procurações evidenciam que os serviços eram prestados pela pessoa física do advogado, embora os rendimentos tenham sido direcionados à pessoa jurídica, com redução do imposto devido na pessoa física.

Não se trata, portanto, de mera divergência interpretativa ou simples erro de classificação. O conjunto dos autos revela conduta consciente de atribuir à pessoa jurídica rendimentos titularizados pela pessoa física, modificando as características essenciais do fato gerador e reduzindo o montante do imposto devido. Estão presentes, assim, os elementos caracterizadores da fraude ou sonegação, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, razão pela qual deve ser mantida a multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996.

3.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente quanto à multa qualificada, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de

imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo