



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.722342/2018-08
ACÓRDÃO	2002-010.210 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDSON BALDOINO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, é cabível a reclassificação da receita e sua imputação à pessoa física quando demonstrado que não houve prestação de serviços pela pessoa jurídica e que a pessoa física, revestida da condição de contribuinte, é a efetiva beneficiária dos rendimentos recebidos através da pessoa jurídica interposta.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Cabível a multa de ofício qualificada quando comprovado que o contribuinte deslocou de forma dolosa a tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, utilizando de estrutura artificial criada pela interposição de escritório de advocacia, conduta que resultou na modificação das características do fato gerador da obrigação tributária, de maneira a ocultar o verdadeiro beneficiário dos rendimentos e reduzir o montante do imposto de renda devido.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO RECOLHIDO NA PESSOA JURÍDICA. MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE.

Cabível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa (relator) e Luciana Costa Loureiro Solar, que lhe deram provimento parcial em maior extensão, também para deduzir do lançamento o imposto de renda recolhido pelas pessoas jurídicas sobre os valores que foram considerados rendimentos da pessoa física. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael de Aguiar Hirano, na parte em que foi vencido o Relator.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael de Aguiar Hirano – Redator designado

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, referente ao exercício 2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 9/70), extrai-se:

12. DO REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS

Deste modo, tendo-se em vista a inexistência de quaisquer serviços lícitos prestados, resta imperioso afastar os contratos formalmente celebrados, posto que já nasceram viciados. O que realmente se constata é que os sócios das empresas envolvidas, formavam um grupo organizado objetivando estabelecer um elo de ligação entre a empresa contratante e o servidor público que detinha a condição decisória nos processos, tudo com a finalidade de obter, ilicitamente, decisão favorável à contratante CIA BOZANO. Esse objetivo era simulado em contratos de prestação de serviços com recebimento de honorários. Ora, esse tipo de trabalho não encontra amparo no campo da licitude, logo foge do objeto e possibilidade legal de atuação de uma pessoa jurídica.

Reza o art. 104 do Código Civil, inciso II, que a validade do negócio jurídico requer a existência de objeto lícito, possível e determinável. A simples ostentação de legalidade das transações não é garantia da legitimidade das operações, quando estas não representam a real intenção dos contratantes.

O sujeito passivo simulou, por meio de contratos fraudulentos e notas fiscais inidôneas, auferir receitas de serviços lícitos. Ao praticar tal conduta, o sujeito passivo buscou encobrir os fatos, dando aparência de legalidade aos valores recebidos na sua pessoa física, atribuindo a seu escritório de “consultoria e assessoria” a suposta prestação de serviços na defesa administrativa do processo fiscal. Não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como pessoa jurídica todos os rendimentos que o sujeito passivo classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos.

Afastados os contratos celebrados, e para fins de tributação, resta-nos definir os verdadeiros beneficiários dos valores pagos. Nesta seara não há como se admitir que as pessoas jurídicas figurem no polo passivo do negócio jurídico. No mundo real nenhum serviço lícito prestaram para serem beneficiárias desses pagamentos. Os contratos celebrados, como já dito, não encontram lastro fático,

não passam de ficção engendrada para ocultar o verdadeiro objeto e beneficiários do que se celebrava. Não há que se falar em serviços prestados por BALDOINO ADVOGADOS, nem pelos demais escritórios beneficiários dos valores pagos por CIA BOZANO. Nenhum serviço lícito (comprovado) foi prestado por essas empresas, logo, não há como elas figurarem como parte de um negócio jurídico.

Não sendo BALDOINO ADVOGADOS, nem os demais escritórios ou pessoas jurídicas envolvidas, partes no negócio jurídico (pois que nada fizeram), impõe-se a tributação dos valores recebidos junto àqueles que, tendo participado das negociações para a constituição do real negócio celebrado, eram quem detinham a relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador e reais beneficiários dos valores recebidos. Tais pessoas, ditas contribuintes, eram os sócios dos escritórios envolvidos.

Doutra banda, verificando-se os veementes indícios que apontam no sentido de que a verdadeira atuação fosse mesmo a obtenção de “facilidades” junto ao órgão administrativo (DEINF/SP), igualmente tal objeto não poderia ser desempenhado em nome de BALDOINO ADVOGADOS ou em nome dos demais escritórios envolvidos, posto este tipo de atuação – diga-se, ilegal ou ilícita – obviamente seria personalíssima, porém sem enquadrar-se no art. 129 da Lei 11.196/200573, posto que não é intelectual ou de natureza científica, artística ou cultural.

Sendo atuação personalíssima e não encontrando guarida no art. 129 da Lei 11.196/2005, torna-se também imperioso que a tributação recaia sobre o verdadeiro responsável pelo serviço personalíssimo prestado, ainda que ilícito, ou seja, a pessoa física, proprietária da empresa utilizada para esse fim.

Necessário ainda destacar que nessa última hipótese – prestação de serviço ilícito – a sujeição passiva da pessoa jurídica deveria ser afastada de plano não só pela natureza personalíssima do serviço, mas sobretudo pela impossibilidade legal de celebração de contrato que tenha por objeto atividade ilícita⁷⁴, motivo pelo qual a tributação, nessa hipótese, só pode mesmo recair sobre a disponibilidade econômica dos recursos⁷⁵, que no caso é obtida pelos sócios, no caso da BALDOINO ADVOGADOS, pelos Srs EDSON BALDOINO e seu sócio EDSON BALDOINO JUNIOR.

Nesta seara note-se que o sujeito passivo reduziu drasticamente a base de cálculo do imposto de renda incidente nas operações realizadas, já que considerou receita da pessoa jurídica (Lucro Presumido) rendimentos cuja natureza só poderia ter como titular os sócios pessoa física, responsáveis pelo serviço não lícito contratado.

No caso dos recursos recebidos de CIA BOZANO por BALDOINO ADVOGADOS (R\$ 1.156.185,48 – NFs 432 de 01/11/2013 e 449 de 12/12/2013 – DOCs 011 Doc. XIVA e 011 Doc. XVIA - os Srs EDSON BALDOINO, alvo deste relatório fiscal, e EDSON BALDOINO JUNIOR são as pessoas físicas que se constituem nos reais beneficiários dos valores recebidos de CIA BOZANO, por intermédio da

interposição de BALDOINO ADVOGADOS76. Deste modo, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional a fiscalização atribui aos sócios EDSON BALDOINO e EDSON BALDOINO JUNIOR os rendimentos recebidos por intermédio de BALDOINO ADVOGADOS, por conta do caso CIA BOZANO.

Após análise da impugnação, foi proferido Acórdão nº 016-86.445 - 11ª TURMA da DRJ em São Paulo/SP de e-fls. 941/1.003, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 779/801), repisando as alegações da impugnação, aduzindo o que segue:

- Da efetiva prestação de serviços por parte da pessoa jurídica Baldoino Advogados Associados;
- Do indevido afastamento dos contratos formalmente celebrados pelo escritório;
- Do fato lícito gerador do dever jurídico e da inocorrência de fraude;
- O valor lançado a título de IRPF não corresponde a realidade, devendo ter sido deduzido e compensado o tributo pago na pessoa jurídica; e
- Da impossibilidade da aplicação da multa qualificada;

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

Ato contínuo, protocola petição de aditamento ao recurso (e-fls. 1.046/1.057), acrescentando alguns argumentos acerca do aproveitamento do imposto pago na pessoa jurídica, bem como impossibilidade de aplicação da multa qualificada.

Ao fim requer sustentação oral quando do julgamento do presente recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

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

MÉRITO

Da Omissão de Rendimentos

No curso da investigação denominada Operação Zelotes, apurou-se a atuação ilícita de pessoas físicas e jurídicas, que trabalhavam para influir no resultado do julgamento de processos administrativos em julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Houve o compartilhamento das informações e provas constantes em processos judiciais para a COGER/MF e COPEI/RFB.

A partir de então, foram apurados fatos, descritos nos relatórios acostados no presente processo.

A autoridade autuante entendeu ter o contribuinte recebido valores da CIO BOZANO, pela interposta pessoa jurídica (BALDOINO ADVOGADOS ASSOCIADOS) sem a devida prestação de serviços lícitos, em razão do deslinde de processos administrativos no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme extensamente descrito no Relatório Fiscal.

O contribuinte por seu turno, em apertada síntese, esclarece não haver omissão, porque, antes de qualquer ação fiscal, os valores foram submetidos à tributação, pessoa jurídica a que se vincula o recorrente, sendo os tributos respectivos recolhidos.

Esclarece que os serviços foram efetivamente prestados de forma lícita, pois os contratos foram formalmente pactuados e executados.

Pois bem! No caso concreto, como dito alhures, não houve a comprovação da efetiva prestação de qualquer serviço pela pessoa jurídica, vejamos alguns pontos de maneira resumida:

1. A empresa para quem a Balduino Adv Assoc teria prestado serviços não reconhece a contratação.
2. Toda a condução e defesa dos processos foi feita por outro escritório.
3. Não há prova alguma, ou mínimos elementos, que indiquem qualquer prestação de serviços que tenha ensejado pagamento.
4. Também é fato que o pagamento beneficiou o impugnante, sócio do escritório de advocacia.
5. Há elementos suficientes para comprovar as condutas escusas empregadas por organização de pessoas e empresas para a "solução" dos processos administrativos.
6. A alegação de que Emerson Tadao Asato fora beneficiário do pagamento de 20/12/2013 a título de honorários advocatícios também foi afastada pela D. Autoridade Fiscal, em trecho do relatório reproduzido: "Importante destacar que na contabilidade apresentada por BALDOINO ADV ASSOC não consta nenhum registro de pagamento de honorários em favor de EMERSON TADAO ASATO. Destaque-se ainda que a fiscalização buscou esclarecimentos junto a EMERSON TADAO ASATO, descobrindo então que o mesmo houvera falecido em 27/01/2016, conforme informação prestada pelo irmão do falecido. Já no que tange ao suposto pagamento à ASCON CONS EMPRES a contabilidade apresentada por BALDOINO ADV ASSOC nos dá pistas de que o pagamento efetuado nada tinha a ver com honorários a EMERSON TADAO ASATO, mas sim que esse pagamento tinha como real beneficiário a própria ASCON CONS EMPRES, a título de distribuição dos resultados de uma suposta SCP, cuja documentação não foi apresentada (...)

Como se vê pelos lançamentos contábeis, o pagamento não era destinado a honorários de advogado do escritório (EMERSON TADAO ASATO). Mas veja-se adiante quem estava por trás da empresa ASCON.(...) Como se pode perceber o Sr NORBERTO afirma que a empresa ASCON era na verdade utilizada por EDUARDO CERQUEIRA LEITE e outros. No âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES foram obtidos e-mails trocados entre NORBERTO e EDUARDO CERQUEIRA LEITE que confirmam o que fora delatado por NORBERTO. (...)Ou seja, por meio da empresa ASCON, EDUARDO CERQUEIRA LEITE pagava sua dívida junto a LMA OLIVEIRA, quitando dívidas desta junto a terceiros, obviamente buscando dificultar a vinculação direta da ASCON ao seu nome. Junto aos extratos bancários da ASCON, obtidos no bojo da OPERAÇÃO ZELOTES, pode-se identificar inclusive transferências feitas diretamente em favor de EDUARDO CERQUEIRA LEITE, o que não era comum, como os constantes do quadro abaixo:"

Soma-se a esse quadro o fato de que o impugnante não trouxe nada além de alegações na sua defesa, não desconstituindo o robusto conjunto probatório apurado no curso da fiscalização.

A despeito dos pagamentos realizados, não ficou comprovada materialmente a prestação de trabalho jurídico em relação aos demais escritórios de advocacia e/ou consultoria contratados.

Neste aspecto, correto foi o lançamento do imposto devido na pessoa física do impugnante, que é o real beneficiário dos rendimentos, com fulcro nos seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - vigente à época do lançamento):

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. (...)

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

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 percebidas, 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):

No caso, foi omitido do Fisco recurso recebido proveniente do esquema de corrupção apurado na denominada Operação Zelotes, configurando-se, assim, uma situação concreta, do mundo dos fatos, que autoriza a aplicação da hipótese legal do artigo 43, do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzida:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Neste diapasão, ao contrário do afirmado no recurso voluntário, a autoridade tributária não conduz o lançamento fiscal com base em presunções, mas em farto material probatório colacionado aos autos, que se constituem elementos indiciários sérios e convergentes que, ao final, são dotados de força probante para justificar o auto de infração em nome da pessoa física.

A fiscalização juntou aos autos um universo de documentos, tais como mensagens eletrônicas, memórias de cálculo, anotações sobre reuniões e divisão de valores, comprovantes de pagamento e transferências bancárias, além do material coletado nas diligências fiscais, de maneira a fundamentar a colocação da pessoa física no polo passivo da relação tributária.

Por outro lado, o apelo recursal, geralmente, contém alegações de caráter genérico, além de não produzir prova para desconstituir os fatos trazidos pela equipe de fiscalização.

Para além do exposto, como argumenta o contribuinte, entendo que não se trata de hipótese de imputação de responsabilidade tributária a sócios, nem o procedimento fiscal significou a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade interposta ou do negócio jurídico.

Sob a ótica da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, segundo sua natureza jurídica.

No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo sucede-se no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

A pessoa física é a verdadeira beneficiária dos rendimentos, na proporção dos valores recebidos, mantendo relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, caracterizado pelo acréscimo patrimonial resultado do auferimento de renda mediante a simulação de prestação de serviços por pessoa jurídica.

Por sua vez, segundo o ordenamento jurídico, não se cogita de implementar uma prática criminosa mediante a utilização de pessoa jurídica para influenciar decisões administrativas e, como tal, os rendimentos percebidos, nessas situações, pertencem efetivamente às pessoas físicas que realizam as condutas ilícitas.

O fato gerador da obrigação tributária independe da validade dos atos jurídicos praticados, porém o objeto da sociedade deve ser lícito, sob pena de invalidade do negócio, não produzindo efeitos perante a autoridade fiscal.

É verdade que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, estabelece a submissão da prestação de serviços intelectuais tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas quando realizada pela sociedade prestadora de serviços. **Contudo, o dispositivo não foi concebido para a finalidade de encobrir práticas simulatórias, como se afigura do conjunto fático-probatório dos autos.**

Levando-se em consideração a tradicional distribuição do ônus probatório, não conseguiu o autuado mostrar quais os pontos de distinção do trabalho prestado como diretor jurídico para fins de justificar a possibilidade de existência de dois vínculos jurídicos diferentes e simultâneos de prestação de serviços, os quais poderiam dar lastro aos desembolsos financeiros realizados pelo escritório como resultado de uma ou mais atividade de natureza distinta daquelas atribuições inerentes à relação laboral mantida CIA BOZANO.

Não há, portanto, reparo a ser feito no lançamento tributário, nesse aspecto.

Da Multa Qualificada

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

(...)

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

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

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

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

No caso dos autos, entendo que não houve simples apuração de omissão de rendimentos.

A D. Autoridade Fiscal comprovou e demonstrou a prática de sonegação fiscal, mediante simulação e fraude, em conluio, com utilização de interposta pessoa para ocultar o real contribuinte/beneficiário dos recursos.

Portanto, demonstrada a prática de sonegação fiscal mediante fraude, simulação e conluio, e a intenção do contribuinte para o comportamento de impedir a ocorrência do fato gerador (dolo), a multa qualificada aplicada deve ser mantida em quase sua totalidade. Vejamos o relatório fiscal:

O art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, define fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como podemos observar do até aqui exposto, o contribuinte se utiliza de uma pessoa jurídica (escritório BALDOINO ADVOGADOS) para receber pagamentos em razão de supostos serviços prestados cuja efetividade e natureza lícita não foram comprovados. Pagamentos dessa natureza, para os quais não existe uma origem lícita e efetiva, como já relatado não podem ser considerados como rendimentos de uma pessoa jurídica.

Mais que disso o contribuinte busca na verdade esconder, simular a real motivação aos recebimentos desses valores, alegando a existência de um contrato de subcontratação que não foi apresentado, mas que, caso existente, seria meramente pró forma, posto que seu objeto jamais seria realizado já que exaurido por outros escritórios, tudo com o intuito de esconder a real natureza do que se contratava.

Tal conduta, além de se subsumir ao disposto no art. 167, § 1º do Código Civil, Lei nº 10406/200279, obviamente busca modificar uma característica essencial do fato gerador da obrigação, qual seja sua natureza, enquadrando-se então, o contribuinte, no conceito de fraude constante do art 72 da Lei 4.502/64.

Ao celebrar contratos simulados, meramente pró forma, enquadra-se também no conceito de sonegação, dado pelo art 71, inciso I, da mesma Lei 4.502/64, vez que se constitui em uma ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (despesa indedutível), sua natureza (pagamentos cuja natureza lícita não foi demonstrada) ou circunstâncias materiais.

Por fim pode-se citar o conluio entre duas ou mais partes (Sérgio Eraldo da CIA BOZANO, SILVIO e EZIQUEL da ALFA ATENAS e PLANEJA, EDSON BALDOINO e EDSON BALDOÍNO JUNIOR da BALDOÍNO ADVOGADOS ASSOCIADOS e ainda FABIO CAVALLARI e ADAURI DE MELO CURY da CAVALLARI ADVOGADOS

ASSOCIADOS), no sentido de conjuntamente celebrarem os atos e desenvolverem as ações caracterizadoras da fraude e sonegação comentadas acima.

O dolo resta caracterizado pelo simples desenho dos fatos e pelo conhecimento explícito dos mesmos por parte dos sócios de BALDOINO ADVOGADOS responsáveis pela transferência de recursos ao servidor público EDSON CERQUEIRA LEITE, por meio da empresa ASCON.

(...)

Em vista do que foi exteriorizado, não há dúvidas da existência de conduta intencional e consciente do recorrente, caracterizada pelo dolo, no sentido de modificar as características do fato gerador da tributária principal, de maneira a reduzir o montante do imposto de renda devido.

O contribuinte deslocou de forma dolosa a tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, utilizando-se de estrutura artificial criada com a interposição do escritório, para esconder a imputação de rendimentos ao verdadeiro sujeito passivo, tal como o recebimento de verbas de natureza salarial, revelando a intenção de evasão fiscal.

Em tais circunstâncias, em que comprovada a utilização de interposta pessoa, é bastante para evidenciar o intuito doloso e justificar a manutenção da qualificação da multa de ofício no importe de 150%.

Da Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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; [...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Da Compensação dos Tributos pagos pela pessoa jurídica

Por derradeiro, no que toca à compensação de valores pagos na pessoa jurídica, é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

De fato, é razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto sobre a renda pelo escritório BALDOINO ADVOGADOS ASSOCIADOS, do qual o autuado era sócio, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da pessoa física no presente auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem.

O aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Assim, deve ser deduzido do lançamento o imposto de renda recolhido pelas pessoas jurídicas sobre os valores que foram considerados rendimentos da pessoa física.

Com relação ao pedido de sustentação oral, trata-se de procedimento que deve ser efetuado pelo contribuinte junto ao setor responsável deste conselho.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% e deduzir do lançamento o imposto de renda recolhido pelas pessoas jurídicas sobre os valores que foram considerados rendimentos da pessoa física.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro RAFAEL DE AGUIAR HIRANO, redator designado

Com as devidas vênias ao entendimento adotado pelo i. Relator, apresento divergência, somente quanto ao aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

A controvérsia cinge-se à possibilidade de, no âmbito do lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física, serem deduzidos valores recolhidos por pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e atribuída à pessoa física, sob o fundamento de se tratar de tributo de mesma natureza.

Entendo que tal dedução não encontra amparo no ordenamento jurídico.

Inicialmente, cumpre destacar que a pessoa jurídica e a pessoa física constituem sujeitos passivos distintos, dotados de personalidade tributária própria, não se confundindo para fins de apuração, lançamento e extinção de créditos tributários.

O art. 170 do Código Tributário Nacional dispõe que a compensação somente pode ocorrer entre créditos e débitos do mesmo sujeito passivo perante a Fazenda Pública, desde que haja lei específica que a autorize. Nesse sentido, não há previsão legal que permita a compensação, no bojo do lançamento, de tributos recolhidos por pessoa jurídica com débitos constituídos em face de pessoa física.

Ademais, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que a compensação de tributos federais deve observar procedimento próprio, mediante iniciativa do sujeito passivo titular do crédito, não sendo possível sua realização de ofício pela autoridade lançadora, tampouco sua apreciação no âmbito do processo administrativo de constituição do crédito tributário.

Nesse contexto, a atuação da autoridade administrativa está adstrita ao princípio da legalidade estrita, que rege o direito tributário, não sendo possível admitir, à míngua de previsão legal, a dedução de valores recolhidos por terceiro, ainda que sob o argumento de identidade material da renda tributada.

A jurisprudência recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se consolidando nesse sentido, afastando a possibilidade de aproveitamento de tributos recolhidos por pessoa jurídica em lançamento efetuado contra pessoa física, justamente pela ausência de previsão legal e pela impossibilidade de compensação entre sujeitos distintos.

Destaca-se, nesse sentido, o Acórdão nº 9202-011.161, no qual restou consignado que não cabe à autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo, promover o aproveitamento de tributos pagos por pessoa diversa no âmbito do lançamento, por extrapolar os limites do controle de legalidade, conforme ali assentado,

(...) 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, (...)

Entendimento este que se coaduna com a interpretação restritiva do art. 170 do CTN, e ainda que se reconheça a preocupação com eventual enriquecimento sem causa da Administração, tal argumento não é suficiente para afastar a exigência de previsão legal específica, especialmente no âmbito do processo administrativo fiscal, cuja atuação é vinculada.

Eventual direito creditório decorrente de recolhimentos indevidos ou a maior pela pessoa jurídica deverá ser buscado pelo sujeito passivo competente, mediante os instrumentos próprios de restituição ou compensação, nos termos da legislação de regência, não sendo possível sua apropriação indireta por sujeito diverso.

Por fim, ressalte-se que, no caso concreto, sequer há certeza quanto à correspondência exata entre os valores recolhidos pela pessoa jurídica e aqueles considerados no lançamento da pessoa física, o que reforça a impossibilidade de aproveitamento pretendido.

Assim, entendo que não é cabível a dedução, no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, de valores recolhidos por pessoa jurídica, ainda que decorrentes de receitas posteriormente desclassificadas. Em relação aos demais temas, acompanho o relator.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

RAFAEL DE AGUIAR HIRANO