



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.722349/2018-11
ACÓRDÃO	2101-003.487 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDSON BALDOINO JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE ADITAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

A apresentação de recurso tempestivo consome o direito de recorrer, sendo incabível novo recurso substitutivo ou aditamento posterior, em razão da preclusão consumativa.

AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 162.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo

diploma legal, encontra-se válido e eficaz. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12, INCISO I, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.

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

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

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovada nos autos a prática de sonegação do tributo, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

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, a) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de multa confiscatória e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade; e b) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%. Vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que dava provimento parcial em maior extensão.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por EDSON BALDOINO JUNIOR (e-fls. 1051/1088) em face do Acórdão nº 16-86.446 (e-fls.974/1044) da 11ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O Relatório Fiscal descreve que o procedimento teve início em maio de 2016, dentro das atividades da Operação Zelotes, e foi conduzido contra a empresa Baldoino Advogados Associados, da qual o contribuinte Edson Baldoino Júnior é sócio. A fiscalização surgiu no contexto da investigação que envolvia escritórios de advocacia e consultoria suspeitos de intermediar práticas ilícitas junto a órgãos da Receita Federal e ao CARF, para favorecer empresas com processos tributários em trâmite.

Durante o exame da contabilidade e das movimentações bancárias da sociedade, a Receita Federal identificou receitas recebidas em 2013 que, segundo o auditor, não correspondiam a serviços efetivamente prestados. Esses valores, registrados pela pessoa jurídica, teriam origem em pagamentos da Cia. Bozano relacionados à defesa de processos administrativos fiscais perante a Delegacia Especial da Receita Federal de Instituições Financeiras (DEINF/SP).

A fiscalização, contudo, concluiu que tais serviços não foram comprovados, entendendo que se tratava de valores repassados aos sócios sob a aparência de honorários, caracterizando rendimentos de pessoa física.

O relatório destaca que a ação fiscal integra o desdobramento da Operação Zelotes, deflagrada em 2015, que investigou a manipulação de julgamentos administrativos por meio de uma rede composta por ex-conselheiros do CARF, advogados e lobistas. O material obtido por meio de buscas, apreensões e quebras de sigilo bancário e telemático foi compartilhado com a Receita Federal, que utilizou esses elementos como base probatória para a presente autuação. A investigação apontou que escritórios de advocacia e consultoria teriam sido usados como interpostas pessoas para dar aparência de legalidade a valores pagos com finalidades ilícitas.

No caso específico, a Cia. Bozano teria contratado dois escritórios de assessoria para tratar de seus processos tributários, que, por sua vez, subcontrataram o escritório Baldoino Advogados, no qual Edson Baldoino Júnior possuía participação de 10%. O Fisco entendeu que o escritório foi utilizado apenas para intermediar pagamentos, sem comprovação de que houve efetiva prestação de serviços, e que, portanto, os valores recebidos deveriam ser tributados como rendimentos pessoais do sócio.

Foi então lançado o crédito tributário, referente ao ano-calendário de 2013, em razão da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, da ordem de R\$ 91.338,21.

Regularmente intimado, a contribuinte apresentou Impugnação tempestiva, na qual defendeu que há vício na autuação decorrente da falta do termo de procedimento fiscal, e por erro na identificação do sujeito passivo. Alegou a prestação efetiva de serviços e a desconsideração do negócio jurídico. Ressalta que não exerceu a administração da empresa Baldoino Advogados Associados. Assinala a ausência de fraude e insurge-se contra a multa qualificada, alegando ofensa ao princípio do não confisco. Pede a compensação dos valores lançados com os recolhidos pela pessoa jurídica. Solicita a suspensão do crédito tributário até julgamento final.

Conforme já antecipado, a decisão de piso houve por bem julgar improcedente a impugnação, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2013

AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. OBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS. CONSTITUCIONAIS.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador e, existente a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL -TDPF.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, de modo que eventuais irregularidades não ensejam a nulidade do lançamento do crédito tributário devido.

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo e responsáveis solidários o exercício do contraditório e da ampla defesa.

SUJEITO PASSIVO.

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se 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.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. VANTAGENS INDEVIDAS.

Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

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. INTERPOSTA PESSOA.

Resta caracterizada fraude quando o contribuinte se vale de interposta pessoa para omitir rendimentos passíveis de tributação, sendo devida a multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso de prática de sonegação fiscal e simulação, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado do acórdão proferido pela via postal em 27/03/2019, conforme AR de e-fl. 1048, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, protocolado no dia 22/04/2019, consoante Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 1049.

O recorrente reproduz as mesmas razões trazidas na peça de impugnação, sem inovação relevante e que podem ser a seguir sintetizadas:

Preliminares de nulidade – (i) Ausência de intimação de início de procedimento fiscal contra a pessoa física (art. 70 do Dec. 70.235/72), o que tornaria nulo o lançamento; (ii) Vício formal da notificação por falta de assinatura de autoridade competente ou autorização (art. 11, IV, do Dec. 70.235/72); (iii) aplicação do art. 59 do PAF (ato lavrado por pessoa incompetente). Afirma que a Súmula CARF 46 não se aplica ao caso.

Administração da sociedade e ausência de atuação do Recorrente – A Baldoino Advogados tem administração exclusiva do sócio majoritário (outro sócio, 90%), conforme cláusula contratual. O Recorrente (10%) alega não exercer gestão, não ter participado da prestação do serviço e não ter auferido retiradas desses recebimentos.

Prestação de serviços lícita pela pessoa jurídica – Defende que a sociedade efetivamente prestou serviços de consultoria/assessoria (acompanhamento processual, esclarecimentos em DRF/SP e DICAT/SP) por meio de advogado indicado; emitiu as notas fiscais (R\$ 133.144,98 e R\$ 1.023.040,50), escriturou as receitas e pagou os tributos devidos no regime do lucro presumido (IRPJ, CSLL, PIS/COFINS). Sustenta tratar-se de ato jurídico perfeito.

Impropriedade de desconsideração dos contratos – Combate a tese fiscal de “simulação/contratos viciados/notas inidôneas”, dizendo que não houve fraude; os serviços existem, foram prestados e remunerados, logo é indevida a desconstituição dos contratos e a atribuição dos valores aos sócios pessoas físicas.

Tese subsidiária: fato ilícito não gera IR – Ainda que se entendesse inexistirem serviços (hipótese de ilicitude), o Recorrente invoca o art. 3º do CTN para sustentar que tributo

não pode constituir sanção de ato ilícito; portanto, não caberia lançar IRPF sobre valores decorrentes de fato ilícito.

Base de cálculo e “bitributação” – Alega erro no valor lançado, pois o Fisco não abateu: (i) retenções indicadas nas NFs; e (ii) tributos já pagos pela pessoa jurídica sobre as mesmas receitas. Sustenta risco de enriquecimento ilícito do Fisco e requer, ao menos, a dedução/compensação desses montantes.

Multa qualificada (150%) – Afirma ser a multa confiscatória e pede o afastamento da qualificação por ausência de dolo, fraude, conluio ou sonegação e por falta de tipificação específica dos fatos (arts. 71-73 da Lei 4.502/64). Invoca jurisprudência do CARF de que a multa de 150% exige prova do intuito fraudulento; defende, no mínimo, a redução para 75%.

Ao final do recurso requereu: (i) reconhecimento das preliminares e nulidade do lançamento; (ii) no mérito, improcedência integral (validade dos contratos/serviços e tributação na PJ); (iii) subsidiariamente, dedução/compensação das retenções e tributos pagos na PJ; e (iv) afastamento ou redução da multa qualificada.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 17/06/2019 foi anexado aos autos petição descrita como aditamento ao Recurso Voluntário (e-fls. 1093/1105) na qual o recorrente reitera parte dos argumentos deduzidos anteriormente, bem como inova com relação ao pedido de abatimento dos valores retidos e dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica, com a consequente retificação do lançamento pela Receita Federal, sustentando que o CARF detém legitimidade para dirimir a controvérsia.

Alternativamente, pleiteia o reconhecimento da compensação, por economia processual, ou, ainda, a restituição dos tributos pagos pela Baldoino Advogados Associados sobre os valores recebidos por meio dos depósitos bancários vinculados às notas fiscais mencionadas.

No tocante à penalidade, reitera que a multa aplicada no percentual de 150% viola o princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), bem como os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como invoca doutrina e jurisprudência do STF no sentido de que multas excessivas possuem efeito confiscatório, defendendo, ao menos, a redução da penalidade ao patamar de 20% do valor do imposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

A recorrente sustenta que a multa qualificada aplicada no patamar de 150% seria confiscatória.

Não se pode conhecer da alegação de confisco por se tratar de matéria de cunho constitucional, cuja apreciação é vedada a este Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, que estabelece:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Com relação a petição apresentada pelo recorrente as e-fls. 1093/1105 descrita como aditamento ao Recurso Voluntário, na qual reitera parcialmente os argumentos recursais e apresenta novos pedidos, entendo que a apresentação do primeiro recurso consuma o seu direito de recorrer, de forma que é defeso ao recorrente aditar o recurso ou apresentar novo recurso substitutivo do primeiro em função da ocorrência da preclusão consumativa.

Assim decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo n. 10830.007987/97-80, acórdão nº 9303-000.236:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/11/1995 a 31/12/1996 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADITAMENTO DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Ao interpor recurso, a parte pratica ato processual, pelo qual consuma o seu direito de recorrer. Por conseqüência, não pode, posteriormente, ‘complementar’ o recurso, ‘aditá-lo’, ou ‘corrigi-lo’, pois já se operou a preclusão consumativa. Recurso Especial do Contribuinte Negado

Nesse sentido, entendo por não conhecer do pedido de e-fls. 1093/1105.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de multa confiscatória.

2. Preliminar de Nulidade

Na preliminar de nulidade, o recorrente argumenta que o auto de infração é inválido em razão de vícios formais e procedimentais que comprometem sua legitimidade. Segundo a defesa, não houve a necessária intimação de início do procedimento fiscal, o que violaria o disposto no artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972. Esse dispositivo prevê que o procedimento fiscal somente se inicia com o primeiro ato formal praticado por servidor competente, desde que o sujeito passivo seja devidamente cientificado.

A ausência dessa ciência, portanto, configuraria uma falha essencial, pois impede que o contribuinte tenha conhecimento formal da ação fiscal instaurada contra si, retirando-lhe a oportunidade de exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa. Assim, o recorrente sustenta que o lançamento foi produzido à revelia dessa formalidade indispensável, razão pela qual deve ser considerado nulo.

Em complemento, alega que o auto de infração não foi assinado por autoridade competente, conforme determina o artigo 11, inciso IV, do mesmo Decreto, que exige que a notificação de lançamento seja firmada pelo chefe do órgão expedidor ou por servidor autorizado, com indicação expressa de seu cargo e matrícula.

O recorrente afirma que o documento foi lavrado apenas por auditores fiscais subordinados, sem que houvesse delegação formal de competência por parte do Delegado da Receita Federal, o que, segundo o artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, configura nulidade absoluta por ato praticado por pessoa incompetente.

Por fim, o recorrente contesta o entendimento da decisão de primeira instância, que afastou a nulidade sob o argumento de inexistência de prejuízo, sustentando que a falta de intimação e a ausência de assinatura por autoridade competente constituem vícios substanciais e insanáveis. Segundo o recurso, tais falhas comprometem não apenas a validade do ato administrativo, mas também a própria formação do crédito tributário, razão pela qual o auto de infração deve ser integralmente anulado.

Antes de adentrar propriamente nas alegações de nulidade formuladas pelo recorrente, convém ressaltar, de forma preliminar, o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, os quais delineiam os elementos essenciais para a validade do lançamento tributário, acrescidos dos requisitos gerais aplicáveis aos atos administrativos.

Esses dispositivos constituem o alicerce normativo que assegura a legalidade, a competência da autoridade fiscal e a observância do devido processo administrativo, princípios que devem nortear toda a atuação da Administração Tributária.

Código Tributário Nacional

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

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

Decreto 70.235/72

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

I - a qualificação do atuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Cumpra igualmente destacar as hipóteses que ensejam a nulidade do lançamento, expressamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, diploma que rege o Processo Administrativo Fiscal. O referido dispositivo estabelece as situações em que o vício atinge a própria validade do ato, tornando-o insuscetível de convalidação, especialmente quando praticado por autoridade incompetente ou em desrespeito às garantias do devido processo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

A análise das preliminares de nulidade apresentadas revela que não há fundamento para o acolhimento da tese defensiva. De acordo com a legislação supracitada, a nulidade de um lançamento somente se configura quando os atos são lavrados por pessoa incompetente ou

quando há preterição do direito de defesa. No caso em exame, verifica-se que o auto de infração foi regularmente lavrado por autoridade competente e que todos os atos processuais foram realizados em estrita observância às normas legais, assegurando ao contribuinte pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

No tocante ao procedimento fiscal, é importante ressaltar que se trata de fase de natureza oficiosa, de caráter eminentemente inquisitório, na qual ainda não há instaurado o contraditório. O direito de defesa somente surge com a apresentação da impugnação, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse sentido, não procede a alegação de nulidade pela ausência de contraditório na fase prévia, uma vez que esta etapa visa apenas à coleta de elementos para a constituição do crédito tributário, cabendo ao contribuinte exercer sua defesa posteriormente, como de fato ocorreu no presente caso.

Deve ser aplicado entendimento da Súmula CARF nº 162:

Súmula CARF nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Ademais, a descrição constante do auto de infração demonstra de forma clara e objetiva as razões da autuação e as normas infringidas, permitindo ao contribuinte compreender integralmente a acusação e apresentar defesa técnica e detalhada, como se verifica nos autos. Desse modo, não se identifica qualquer cerceamento de defesa ou vício essencial que comprometa a validade do lançamento.

Por fim, ressalta-se que a atividade fiscal é vinculada à lei e deve obedecer estritamente aos comandos normativos, em conformidade com os princípios da legalidade e da vinculação do julgador administrativo. Tendo sido observados todos os requisitos legais para a constituição do crédito tributário e não havendo prova de prejuízo efetivo à defesa, rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas.

3. Mérito

O recorrente reitera sua argumentação com base no conceito jurídico de tributo previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, destacando que se trata de uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e decorrente de fato lícito, distinguindo-se da multa por não constituir sanção.

Amparando-se na doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho, sustenta que o tributo pressupõe um fato gerador lícito, definido por critérios material, temporal e espacial, e que sua exigência ocorre mediante o devido processo administrativo, conforme os parâmetros normativos.

Nesse contexto, a empresa Baldoino Advogados Associados argumenta que a prestação de serviços por ela realizada configura fato gerador lícito de tributos devidamente

recolhidos. Afirma ter sido contratada para prestar serviços de consultoria e assessoria à Cia. Bozano, consistentes no acompanhamento processual e na apresentação de esclarecimentos sobre o andamento de processos administrativos que tramitavam junto à Receita Federal em São Paulo e ao DICAT/SP. Ressalta que tais serviços encontram respaldo na Tabela de Honorários da OAB/SP, caracterizando atividade advocatícia legítima e regular.

A defesa enfatiza que foram emitidas notas fiscais referentes às prestações realizadas — nº 432, de novembro de 2013, e nº 449, de dezembro de 2013 — com valores de R\$ 133.144,98 e R\$ 1.023.040,50, respectivamente, totalizando mais de um milhão de reais, devidamente contabilizados e oferecidos à tributação, com os tributos correspondentes pagos. Argumenta que, diante disso, a relação entre o fato gerador (prestação de serviços) e o cumprimento da obrigação tributária (pagamento dos tributos) caracteriza ato jurídico perfeito, sem irregularidade fiscal.

Além disso, a defesa detalha os critérios da norma tributária: o critério material seria a prestação dos serviços; o critério temporal, os meses de novembro e dezembro de 2013; e o critério espacial, a cidade de São Paulo, local de execução dos trabalhos. Quanto às consequências jurídicas, o critério pessoal identifica como sujeito ativo a Receita Federal do Brasil e como sujeito passivo a Baldoino Advogados Associados; e o critério quantitativo corresponde aos valores das notas fiscais e às alíquotas aplicáveis de PIS, COFINS e IRPJ/CSLL, considerando o regime de lucro presumido.

Por fim, sustenta que o próprio Fisco, ao instaurar o procedimento fiscal em 2016, tinha pleno conhecimento dos créditos bancários correspondentes e, após análise dos livros contábeis, constatou a escrituração e o recolhimento dos tributos. Assim, defende que não houve omissão nem irregularidade, mas apenas a execução regular de serviços tributados e declarados, sendo indevida qualquer autuação ou desconsideração do ato jurídico perfeito.

Tendo em vista que os argumentos apresentados pelo recorrente são os mesmos oferecidos em sede de impugnação e que foram exaustivamente analisados pela decisão de piso, com fundamento no artigo 114¹, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos no tocante aos pontos de mérito recursal:

Da omissão de rendimentos.

Nos presentes autos, observa-se omissão de rendimentos recebidos com interposição fraudulenta, em conluio com outras pessoas físicas e jurídicas, em razão de suposta prestação de serviços para a Cia Bozano.

(...)

¹ Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Da leitura dos relatos - e com as provas insertas nos autos - resta evidente a omissão de rendimentos decorrente da interposição fraudulenta (BALDOINO ADV ASSOC), com atividade fraudulenta e em conluio (conluio muito bem descrito no TVF entre os agentes da fraude e da simulação empregada no caso Cia Bozano, da Operação Zelotes).

Vejamos resumidamente:

1. A empresa para quem a Baldoino 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 alegação da defesa de que o impugnante não geria a empresa à época dos fatos não tem o condão de excluir a prática infracional, e nem ao menos a sujeição passiva, considerados os valores recebidos por interposta pessoa jurídica de quem era sócio.

Talvez, se a autuação tivesse sido em face da pessoa jurídica e estivéssemos tratando de responsabilização solidária, a conclusão relativa sujeição passiva, considerada a gestão da empresa, pudesse ser oposta. Não obstante, fato é que a Baldoino Advogados Associados foi utilizada, para os fatos apurados, como interposta pessoa, em operação que resultou no recebimento de valores. Nessa situação, constatado que os sócios das empresas integravam grupo organizado com a finalidade de "resolver" processos na Delegacia Especial de Instituições Financeiras da RFB - Deinf/SP, e que simularam uma contratação e uma prestação de serviços, permitindo que a interposta pessoa emitisse notas fiscais fraudulentas de serviços, correta a autuação dos reais beneficiários dos valores, quais sejam os sócios.

Todos os elementos da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda foram descritos no TVF, de forma a restar afastada a alegada ausência do fato gerador do tributo.

Assim, 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)

Ressalta-se que ao Direito Tributário, interessa a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico. Ainda que a origem seja fruto de uma atividade ilícita, o tributo é devido, visto ser indiferente para a relação jurídica tributária a licitude ou não do recurso obtido. Ocorrido o fato gerador, suas consequências tributárias se mantêm no tempo e no espaço.

Por fim, a D. Autoridade Autuante corretamente considerou os percentuais de participação no capital social da empresa para atribuir o valor à base de cálculo do imposto sobre a renda.

Da Desconsideração do Negócio Jurídico

O Impugnante também argumenta ter havido desconsideração do negócio jurídico.

Mas não foi o que ocorreu nos autos.

Não houve desconsideração do negócio jurídico. Houve a comprovação de fraude tributária perpetrada por pessoa física, com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.

A linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de evasão fiscal, é, por vezes, tênue.

A questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos Princípios do Direito, dentre os quais destaca-se o da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a Autoridade Fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto).

Não cabe ao Auditor Fiscal impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Oportuno trazer para o voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – 11º Volume, editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

“A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no

contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.” O relatório fiscal, de forma clara e precisa, demonstrou o planejamento tributário utilizado pelo Impugnante, de forma abusiva e fraudulenta, caracterizador da evasão fiscal.

A questão que se coloca, nos presentes autos, não é a relativa a desconsideração do negócio jurídico de uma elisão fiscal, e sim o da **constituição do crédito tributário face a comprovada prática de evasão fiscal**, respeitados os contornos da regra-matriz de incidência tributária, mormente no que concerne à **sujeição passiva**, inserido no antecedente o contribuinte efetivo.

Mesmo que assim não se entendesse, a fiscalização conseguiu demonstrar a prática de atos destinados a desvirtuar a finalidade precípua dos negócios jurídicos, que, em última análise, sempre devem guardar correspondência com o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil afeto à construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas - como as decorrentes da contratação por interposta pessoa - , funda-se no art. 170, da própria Constituição Federal, no qual se tutela a função social da propriedade e, por via de consequência, dos contratos. E, neste ponto, esclarece-se que o aventado princípio da livre iniciativa não é absoluto, pois o direito de propriedade, bem como o direito de liberdade contratual, sempre devem ser exercidos em consonância com os ditames da própria Constituição Federal (construção de uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e função social da propriedade na ordem econômica).

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

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

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

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

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

Cada uma dessas normas e, principalmente, a leitura conjunta de todas, demonstram o repúdio do direito brasileiro à prática de atos formalmente perfeitos, mas destinados a subverter os valores tutelados por nosso ordenamento jurídico, sendo este um dos pontos fulcrais da autuação, já as pessoas jurídicas foram utilizadas, dolosamente, para fraudar a tributação.

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

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

O art. 109 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a interpretação das normas tributárias deve guiar-se pelos princípios gerais de direito privado, na medida necessária para a qualificação jurídica dos atos praticados pelas pessoas físicas e jurídicas, nada mais fez do que explicitar esta superposição (veja: a compreensão dos atos efetivamente praticados pelos cidadãos e empresas, compreensão esta necessária para a correta aplicação das normas tributárias, certamente não pode prescindir das normas privatísticas, que qualificam os atos praticados pelas pessoas físicas e jurídicas passíveis de tributação).

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

Neste ponto, relevante transcrever excerto do Acórdão nº. 1402-002.325, proferido em 04/10/2016 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF:

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

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

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

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

*Portanto, **a discussão acerca da licitude da conduta adotada pelos contribuintes na busca da economia fiscal não está restrita ao campo do legal ou ilegal, mas deve ser balizada pelos demais valores que permeiam o ordenamento jurídico.***

Ensina o referido autor (pag. 194):

(...) cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.

*Partindo dessa abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que **um direito absoluto e incontrastável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado**”*

Nesse contexto, o autor traz à baila a figura do abuso do direito e sua inoponibilidade em face de terceiros, dentre os quais o Fisco, conforme considerações à pág. 195 da citada obra:

"É preciso distinguir entre critérios ligados à existência do direito e critérios ligados ao seu uso. A doutrina até aqui se preocupou com os primeiros, bem identificando os requisitos da existência do direito. Cabe agora examinar se há limites ligados ao plano do exercício desse direito, e se existirem (como é minha opinião), quais as consequências que advirão na hipótese de os limites serem ultrapassados e se estes efeitos consistem na ilegalidade do ato, ou então, na ineficácia fiscal dos atos realizados no exercício desse direito, independentemente de haver ilegalidade ou ilicitude de conduta.

Neste passo, tem pertinência o tema do **'abuso do direito', categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos.** Merece registro o fato de que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187:

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

Assim, **a doutrina que defendia a legitimidade de ações e estruturas elaboradas pelo contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos ao fundamento de estar atuando sob permissivo legal foi posta em xeque pela mudança da concepção de licitude, que já era inferida do estudo do texto constitucional, mas que foi explicitada pela lei civil, tendo o prestigiado autor registrado essa mudança de paradigma, conforme lição de pag. 199:**

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

Inferese que a liberdade de auto-organização e de exercício de atividade empresarial, ou seja, de o contribuinte conduzir sua vida, encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato, valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.

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

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

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

*“Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer **a descrição dos fatos narrada pelo fiscal não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto.** Tais conceitos na verdade servem muito mais para a análise da qualificação da multa, que no caso concreto não ocorreu.*

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

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

Portanto, conclui-se que:

- a) Há vedação à simulação e fraude no ordenamento tributário. Logo, a aplicação da legislação tributária, em tais situações, deve considerar os atos que efetivamente foram praticados (ou seja, deve-se suplantar a ocorrência dos atos dissimulatórios);
- b) No caso concreto, não houve desconsideração do negócio jurídico e sim aplicação da regra dos arts. 118, cc 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;
- c) Mesmo que se entendesse ter havido desconsideração do negócio jurídico, não houve aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN, por estarmos diante da evasão fiscal.
- d) E, por fim, caso a decisão fosse no sentido da incidência do parágrafo único, do art. 116, do CTN para evasão fiscal, o que não ocorreu, compreende-se que os atos ilícitos praticados na órbita do direito privado com abuso de direito já seriam considerados ilícitos na delimitação de seus efeitos tributários, recaindo a tributação no ato que foi objeto da dissimulação (ou seja, o ato efetivamente realizado), vez que o direito tributário é um direito de superposição

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

(...)

Assim, deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, o que efetivamente ocorreu.

Concluindo, não se trata da aplicação da regra inculpada no parágrafo único, do art. 116 do CTN, porquanto o caso **não é de elisão fiscal, mas sim de evasão fiscal**. Isso porquanto havendo transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

Assim, não cabe razão ao Impugnante.

Doutro lado, não houve presunção por parte do Fisco.

Constatou-se a prática da infração relativa à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, para benefício próprio, caracterizador da incidência do IRPF.

Resumindo, a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

Observa-se que a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o real sujeito passivo da obrigação tributária, e, na forma da lei, constituiu o crédito tributário devido.

Da simulação de negócio jurídico

A utilização de interposta pessoa jurídica com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado, sobre o qual convém tecer alguns comentários, conforme entendimento doutrinário acerca desse assunto.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (Introdução ao Direito Civil, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. 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. (Direito Civil, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de

simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco. (Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997)

A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos. Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno. (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999)

Nesse ponto, o Impugnante alega a inexistência de fraude ou simulação.

Contudo, esse argumento não pode prosperar, pois o trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas, devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de uma manobra ilegal adotada pelo Impugnante.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Isso se evidencia ainda mais com a leitura do art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Além de que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que determinam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, restou correto e devidamente fundamentado o procedimento fiscal, assim como a decisão de piso, motivo pelo qual devem ser indeferidas as alegações recursais e mantida a exigência fiscal na íntegra.

4. Multa aplicada

O recorrente contesta a qualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150%, sustentando que a simples apuração de omissão de rendimentos não poderia configurar fraude que implicaria em sonegação. Afirma que colaborou a todo tempo com a fiscalização e que os serviços que deram ensejo a autuação foram devidamente prestados.

Argumenta que a acusação de fraude é infundada, pois não houve qualquer artifício destinado a ocultar rendimentos ou retardar a apuração tributária uma vez que a receita foi declarada e oferecida à tributação pela PJ da qual é sócio.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 9/71), vê-se que a fiscalização descreve a atitude da recorrente, configuradora da fraude, sonegação e conluio, visando reduzir a tributação, vejamos:

14. DA MULTA APLICADA:

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 10406/200278, 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 EZIQUIEL 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.

Ademais impossível imaginar que EDSON BALDOINO e EDSON BALDOINO JUNIOR, conceituados advogados, não soubesse que, exemplificativamente, não haveria mais possibilidade processual de manifestação em um processo, ou mesmo que o processo já se encontrava favoravelmente resolvido. Impensável admitir que CIA BOZANO contratasse escritórios para NÃO atuarem em seus processos ou que pagasse valores mesmo quando indevidos (processo já resolvido).

Obviamente todos tinham conhecimento do verdadeiro objeto que era contratado, e pelo que se estava realmente pagando. Plenamente caracterizado o dolo de todos os envolvidos.

Tais condutas (fraude, sonegação e conluio) impõem a aplicação da multa de ofício em percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44 e seu parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96.

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. Entendo que a conduta dolosa do recorrente configura fraude, sonegação e conluio.

Contudo, é necessário ajustar o valor da multa qualificada, pois, nos termos da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não 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.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de multa confiscatória, e na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior