



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.722428/2018-22
ACÓRDÃO	2002-009.843 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FABIO REZENDE CAVALLARI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO. INTIMAÇÃO.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário do sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório comercial.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, contendo o processo os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

DO DIREITO DE DEFESA.

O auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa.

AUDITOR-FISCAL. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. JURISDIÇÃO.

A competência para proceder à auditoria fiscal e formalizar o lançamento é atribuída por lei ao Auditor-Fiscal. O procedimento de lançamento é válido mesmo quando formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO- VIA ADMINISTRATIVA

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de

aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. O acesso às informações bancárias não configura quebra do sigilo bancário, haja vista que os atos administrativos reputam-se pautados na impessoalidade e os funcionários da administração tributária tem o dever legal de manter sigilo das informações a que tem acesso em função do cargo.

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 QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. INAPLICABILIDADE.

As multas não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

PROVAS EMPRESTADAS. RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. OBSERVÂNCIA DO ORDENAMENTO JURÍDICO.

A utilização de conjunto probatório decorrentes de compartilhamento das investigações em processo judicial são válidos e representam a verdade dos fatos objeto do presente lançamento fiscal.

DO PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluindo o direito do contribuinte em fazê-lo em momento processual diverso.

ACÓRDÃO

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que a multa qualificada seja reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral(substituto[a] integral), 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 Pessoa Física, do ano-calendário 2013, tendo como origem a chamada OPERAÇÃO ZELOTES, deflagrada em 26/03/2015, pela Polícia Federal, Ministério Público Federal, Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda e da Receita Federal do Brasil.

De acordo com o Relatório Fiscal e o Relatório do Acórdão Guerreado:

(...)

Verificou-se a existência de receitas recebidas em 2013 em conta bancária de empresa da qual era sócio o Sr FÁBIO, a CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS (CNPJ 01.457.169/0001-38), mas que em verdade se constituem em rendimentos de seu sócio, Sr FÁBIO, alvo do presente relatório, motivando o presente lançamento tributário. Essas receitas registradas na empresa CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, aqui parcialmente redirecionadas ao seu sócio FÁBIO, teriam origem em supostos serviços de assessoria (não comprovados) na defesa junto a processos tributários que tramitavam na DEINF (Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras em São Paulo) contra a empresa CIA BOZANO (CNPJ 42.113.662/0001-18).

A CIA BOZANO, com processos administrativos tributários que tramitavam junto à DEINF/SP, contrata conjuntamente dois escritórios de assessoria/consultoria para “resolver” tais processos. Esses dois escritórios subcontratariam outros escritórios, dentre eles o CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, do qual era sócio o Sr FÁBIO, alvo do presente trabalho.

Na verdade, tais contratos de subcontratação, se existiram, nunca foram apresentados à fiscalização. A CIA BOZANO afirma não ter celebrado qualquer contrato com os terceirizados. E a CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS não apresentou qualquer contrato de subcontratação.

Foram demonstradas de forma minuciosa no relatório fiscal como Fábio Cavallari se utilizou da interposição de CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS e como foi o real beneficiário dos rendimentos recebidos em dezembro de 2013 pagos por CIA BOZANO, portanto a prestação de serviços ilícitos demonstrado no relatório fiscal – fls. 8/70, a fiscalização procedeu ao lançamento tributário dos valores junto ao verdadeiro sujeito passivo, em epígrafe, aplicando a multa qualificada de 150%.

Após a impugnação a autuação foi julgada procedente e o contribuinte apresentou recurso alegando em síntese:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEESA

Houve cerceamento de defesa, de vez que documentos que poderiam ser apresentados pelo Recorrente estavam ainda apreendidos na OPERAÇÃO ZELOTES, de posse do Ministério Público Federal em Brasília.

O direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, disposto no inciso LV do art. 5º, da Constituição Federal de 1988, tem por finalidade possibilitar aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa e ao contraditório. Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, para que em

hipótese alguma, possa ser acusada de negar ao contribuinte o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório. Isto não ocorreu nesta fiscalização.

(...)

A regularidade da ação fiscal não está demonstrada.

O acórdão recorrido ressalta apenas a possibilidade do Auditor Fiscal de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte proceder à autuação. Entretanto, não é esta a questão que foi trazida na impugnação.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TPDF foi emitido pelo Coordenador Geral de Fiscalização, conforme atribuição estabelecida nos artigos 283 e 294 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Portaria MF 203 de 14/05/2012 e alterações posteriores determinadas pela Portaria 430 de 09/10/2017.

Mas o Contribuinte foi fiscalizado por uma Equipe de Fiscalização de Caixas do Sul, Estado do Rio Grande do Sul. O Contribuinte tem domicílio tributário na Cidade de São Paulo.

Nesta hipótese, da equipe fiscal ser de fora da área da Superintendência Jurisdicionante do Contribuinte, faz-se necessário a manifestação da Superintendência que jurisdiciona o contribuinte, conforme estabelecia a Portaria MF 203 de 14/05/2012, na redação da Portaria RFB 1949 de 07/11/2014 e ainda vige na Portaria 430 de 09/10/2017.

A irregularidade foi na falta de autorização do procedimento, não pela sua execução.

II.1- Caso Bozano:

Tributação na pessoa física do valor de: R\$ 178.070,54 como principal, juros de mora R\$ 82.945,25 e multa de R\$ 267.105,81 totalizando R\$ 528.121,60 recebido pela Pessoa Jurídica CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, da qual o RECORRENTE é sócio, receita reconhecida pelo contribuinte, NOTA FISCAL 000010 valor de R\$ 682.027,10 emitida em 12.12.2013, com recolhimento dos impostos e contribuições na sistemática do Lucro Presumido, cujos valores foram também ora lançados em nome do sócio, como pessoa física, tributando novamente a receita já declarada na pessoa jurídica.

A Receita Federal do Brasil, por seus Auditores Fiscais que compõem o Grupo Especial que procedeu ao presente lançamento recorrido, pretende receber imposto em razão do valor pago por pessoa jurídica para a empresa da qual o RECORRENTE é sócio majoritário. O valor recebido foi oferecido à tributação pela pessoa jurídica, conforme demonstram os documentos anexos (DCTF, DIPJ, DARF, DIRF, coisa que se desconsiderou para tributar-se a pessoa física com 27,5% sobre a receita. São tantos os absurdos lançados que o trabalho de defesa mais produtivo será o de desenrolar o novelo de trás para frente.

Parte-se, então do Relatório Fiscal, item 12 de fls. 54 e seguintes, local onde está apontada a conclusão dos Fiscais:

“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 a condição decisória dos processos, tudo com a finalidade de obter, ilicitamente, decisão favorável à contratante CIA BOZANO. Esse objetivo era simulado com 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;

(...)

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 admitir que as pessoas jurídicas figurem no polo passivo do negócio jurídico. No mundo real nenhum serviço lícito prestou 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 CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, 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 CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, 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.

(...)

Sendo atuação personalíssima e não encontrando guarida no artigo 129 da Lei 11.196/2005, torna-se 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 ilícita, motivo pelo qual a tributação, nessa hipótese, só pode mesmo recair sobre a disponibilidade econômica dos recursos, que no caso é obtida pelos sócios, no caso da CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, pelo Sr. FÁBIO CAVALLARI.

Nesta seara note-se que o sujeito passivo reduziu drasticamente 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 da CIA BOZANO por CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS (R\$ 682.027,10 – NF 010 DE 12/12/2013 – DOC 011 XVA – o Sr Fábio Cavallari, Alves deste relatório fiscal, é a pessoa física que se constitui no real beneficiário dos valores recebidos de CIA BOZANO, por intermédio da interposição de CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS.

A própria CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS é quem indica o Sr. FABIO CAVALLARI como sendo o sócio que proporciona a receita advinda de CIA BOZANO em 2013, de modo que o escritório atribui integralmente essa receita a ele.

(...)

II.2 – VINCULAÇÃO FABIO REZENDE CAVALLARI, ALFA ATENAS E PLANEJA.

Segundo os auditores fiscais, de todo o relato fica cristalino que os pagamentos feitos por CIA BOZANO à CAVALLARI ADVOGADOS, à ALFA ATENAS e à PLANEJA não se referem a honorários por serviços de assessoria e consultoria junto ao processo 16327.002123/2007-17, como os documentos apresentados (Contrato de Honorários e NFs ideologicamente falsos) tentam fazer crer, porém como restou demonstrado, nenhum serviço lícito foi comprovado como prestado por ALFA ATENAS e PLANEJA, de modo que tal pagamento não pode ser atribuído como receita de ALFA ATENAS e PLANEJA, mas sim como rendimentos dos verdadeiros beneficiários, SILVIO e EZIQUIEL.” Assim, a trama tecida pelos Fiscais tem início, meio e fim. No início, estaria o contrato ilusório (relativo ao processo retro, no meio encontrar-se-ia a falta de serviço e, no fim, o verdadeiro objetivo dos envolvidos: a remuneração pelo ÊXITO obtido no referido processo.

Esse “tripé” em que se fundou a douda Autoridade Fiscal carece, contudo, de um de seus elementos básicos e transforma a imaginária trama em coisa própria de devaneios característicos de desatenção ou, o que seria pior, loucura.

No contrato apontado, o valor só seria devido na hipótese de êxito. Assim são todos os ajustes celebrados com o Cliente em exame. Logo, o ÊXITO é o principal elemento do tripé. Os fiscais (tão ciosos foram ao transcreverem a cláusula 4.1. do Contrato, fls 18) não cuidaram de observar o item seguinte, o 4.2., que estabelece, com todas as letras, que o êxito se dá com o TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO FAVORÁVEL.

No caso, sequer houve Recurso Especial da PGFN. (Estaria ela também participando dessa falsa análise da equipe fiscal autuante?)

O segundo elemento do tripé que dá suporte à autuação fiscal diz respeito à falta do serviço. Na míope interpretação dos respeitáveis Auditores Fiscais da Receita Federal, não há serviço sem produção de documentos. Ora, o trabalho de aconselhamento fiscal e substabelecimento de poderes não exige redação nem formulação de documento algum. Bastam os conselhos, que podem ser fornecidos em reuniões presenciais, por telefone etc. Os atendimentos junto à Divisão de Administração Tributária para encaminhar documentos e justificativas não são documentados no PAF. Não são registrados todos os atendimentos, que são realizados com prévia senha com dia e hora determinados. O RECORRENTE também atendia às intimações produzindo os documentos que eram assinados pelo contribuinte, que muitas vezes exigia análise prévia da documentação pelo seu Jurídico interno. Aliás, vários são os serviços que se prestam sem produção documental. Tomem-se, por exemplo, programas interativos de radiodifusão, confissão religiosa, sessões psicanalíticas e tantos outros.

Veja-se agora a dificuldade em que a criatividade excessiva da Fiscalização enquadrou seus próprios representantes. Sugere-se que as Autuadas forjaram o contrato de aconselhamento nos processos fiscais para camuflar o pagamento de êxito do contrato referido. Do ponto de vista tributário, qual a diferença se o pagamento teve essa ou aquela causa? Para tributar a pessoa física em 27,5% do rendimento, o que importa é o recebimento da renda. O resto é firula que serve para colorir a narrativa.

O autuado não deve o valor cobrado, seja o pagamento derivado de um ou de outro dentre os processos fiscais apontados, o que é objeto de outro tópico desta defesa. Aqui, o que deve ficar claro é que a consequência fiscal não se altera, em função da causa da renda. Os Auditores Fiscais, ao que parece, se esquecem do que se aprende na Faculdade de Direito. Não há professor de Direito Tributário que não apresente o imposto de renda como algo rigorosamente amoral. Para que se deva não importa se o ganho é bonito, como é o caso dos autos, ou feio, quando o contribuinte, por exemplo, ganha no jogo do bicho. A renda auferida deve ser submetida à tributação, como fizeram CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, ALFA ATENAS e PLANEJA.

(...)

Em alguns processos da Operação ZELOTES que a CORREGEDORIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA entendeu ter havido fraude, houve denuncia e o Processo Administrativo Fiscal retornou ao CARF para novo julgamento.

Neste processo da CIA BOZANO não houve qualquer requerimento por parte do Ministério da Fazenda pela sua CORREGEDORIA GERAL.

Conforme se depreende no Acórdão 2202-00.970 2ª Câmara -2ª Turma Ordinária em 08/02/2011, deve ser mantida a base de cálculo declarada pela empresa, independentemente de ter origem em atividade lícita ou ilícita, já que a teor do artigo 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. A tributação da base de cálculo declarada pela empresa na pessoa física dos sócios, sem que tenha havido sonegação ou inadimplência não se justifica. Para fins tributários, a incidência fiscal toma em consideração apenas o aspecto econômico do fato jurídico, não se questionando sobre a licitude ou ilicitude dos aspectos direta ou indiretamente relacionados ao fato gerador da obrigação, característica esta a que se identifica como “princípio do non olet”, evidenciado nos artigos 3º e 118, I do CTN, como ensina Daniel Zanetti Marques Carneiro em Imposto de Renda e atividades ilícitas, RDDT166/19, julho/2009.

A única hipótese no caso de comprovação de fraude, o que se admite apenas para argumentação, seria a inclusão dos sócios como devedor solidário da empresa, caso esta houvesse sonegado os impostos e contribuições relativos à prestação de serviços produzidos para as empresas objeto deste auto de infração.

O RECORRENTE não teve disponibilidade em relação a este rendimento, que foi pago em conta bancária cuja titularidade pertence à CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, que declarou e recolheu os impostos. Cobrá-los novamente da pessoa física é evidente má fé do Fisco Federal.

Não existiu o fato gerador em relação ao RECORRENTE.

II.4- INSCRIÇÃO CNJP DE CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS

Conforme pode ser constatado nos registros da Receita Federal do Brasil, fato que sequer foi cogitado no Relatório Fiscal, o redirecionamento dos débitos das empresas prestadoras de serviço não pode ser aplicado no presente caso.

Não pode exatamente porquanto não existe débito, os valores constantes das notas fiscais apontadas como recebidos pela Pessoa Jurídica do Sócio foram submetidos à tributação, declarados e recolhidos na opção das empresas pelo lucro presumido.

As empresas não se encontram na condição de omissão, apresentaram DIPJ, DCTF, EFD e são existentes de fato, encontram-se nos locais indicados no cadastro

da Receita Federal, inexistindo, portanto, qualquer indicio de inaptidão ou atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que permitissem o redirecionamento de débito, que afinal, inexiste. O termo de verificação fiscal que foi anexado ao auto recorrido é totalmente silente neste particular, que não corroboraria a fantasiosa decisão pela autuação.

II.5 – OBJETO LÍCITO – SIMULAÇÃO – REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS AINDA NO LANÇAMENTO.

Por oportuno, o art. 149 do CTN estabelece os casos em que é cabível o lançamento de ofício, trazendo em seu inciso VII, a hipótese de simulação. Já o art.142 desse Código estabelece a competência da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, cabendo a ele verificar a ocorrência do fato gerador. Neste ponto, ressalto que, para verificar tal ocorrência a autoridade deve analisar todas as circunstâncias e elementos que permeiam esse fato gerador, inclusive descartando falsas evidências que poderiam deixa-lo encoberto aos "olhos" do Fisco, como ocorreu neste auto de infração.

Os valores auferidos pelo RECORRENTE em relação aos contratos com CIA BOZANO, a par de estar devidamente informados, declarados e quitados pela Pessoa Jurídica, no caso titular dos contratos, foram redirecionados aos sócios ainda como fato gerador de rendimento da pessoa física.

(...)

O Relatório Fiscal não especifica a existência de dolo, fraude ou simulação, ou das três hipóteses ao mesmo tempo.

Esta hipótese ainda não pode prosperar. Esta tipificação existiu no caso dos julgamentos dos processos da CIA BOZANO?

Como, os processos foram regularmente tratados nos Tribunais Administrativos. Não houve qualquer denúncia em relação aos mesmos. Não houve qualquer manifestação da Corregedoria da Receita Federal em relação aos processos havidos pela fiscalização como eivados de dolo, fraude ou simulação, não específicos, mas lançados de maneira genérica.

Sequer na Operação ZELOTES estes julgamentos foram objeto de denúncia. A única denuncia havida na OPERAÇÃO ZELOTES foi em face do pai do RECORRENTE em relação ao contrato com a empresa GERDAU, que não é objeto deste lançamento fiscal.

Ocorreu então que a Equipe Fiscal extrapola até mesmo o Ministério Público Federal e comprova dolo, fraude, simulação em contratos que foram examinados pelo MP e não foram alvo sequer de denúncia. Não existe em relação a estes processos qualquer Sindicância no âmbito da Corregedoria de Receita Federal ou Corregedoria do Fiscal do Estado de São Paulo (caso ITURAN).

(...)

Faz-se necessário que o Fisco, ao promover a desconconsideração, justifique suficientemente sua decisão, demonstrando que o ato ou negócio foi realizado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador.

Neste caso é imposto ao Fisco um segundo ônus, qual seja, demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado com a finalidade de dissimular.

A existência desta finalidade é elemento constitutivo da hipótese de incidência da competência para desconsiderar, portanto, a este elemento aplica-se o mesmo critério de caber ao fisco o ônus da prova desse ato constitutivo. Ou seja, a sistemática do CTN como um todo exige, no caso específico, um duplo ônus da prova a cargo do fisco:

- a) provar a ocorrência do fato gerador.
- b) provar que a finalidade do ato ou negócio jurídico foi dissimulá-lo.

Sem esta dupla prova é inaplicável a desconconsideração.

(...)

Resumidamente:

O auto de infração é um instrumento jurídico fiscal, que tem por finalidade precípua, veicular um ato administrativo de aplicação de penalidade ao infrator da legislação tributária, pelo descumprimento de obrigações tributárias e de deveres instrumentais (obrigações acessórias). Sob o prisma da relação jurídica processual e administrativa, o auto de infração é peça fundamental para que o processo administrativo fiscal se forme e se desenvolva validamente.

O auto de infração conterá, necessariamente, o ato de aplicação de penalidade (ato punitivo) e poderá conter o ato de lançamento tributário. Sendo o ato punitivo e o de lançamento atos administrativos e por isso, foram estudados à luz da teoria dos atos administrativos. Neste estudo, foi necessário decompor os referidos atos e analisar os seus requisitos: a competência, a finalidade, a forma, o motivo e o objeto.

Os atos punitivos, de índole fiscal, contêm, muitas vezes, todos os atributos do ato administrativo, a saber, presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e autoexecutoriedade, assim como o ato de apreensão de mercadoria estrangeira que ingressou irregularmente no país. O ato de lançamento, por sua vez, tem apenas dois destes atributos: a presunção de legitimidade e a exigibilidade.

A norma jurídica tributária se biparte em norma primária e norma secundária. A norma primária veicula, em seu antecedente, a descrição de um fato (fato jurídico tributário lícito), sendo que, no seu conseqüente, encontra-se a relação jurídica tributária (partes, prestação e vínculo). A norma secundária tem como antecedente o não-cumprimento de um dever ou obrigação acessória (ilícito fiscal) e como consequência a respectiva sanção tributária (penalidade pecuniária).

Os atos ilícitos são, também, jurídicos. Kelsen deu à ilicitude encômios de juridicidade. Não há distinção entre as expressões “ilícito tributário ou fiscal” e “infração tributária ou fiscal”. O termo “delito” é utilizado pela doutrina penal.

Ilícito tributário ou infração tributária é a conduta do particular que viola a norma jurídica tributária. Todo e qualquer ilícito é a contradição entre uma conduta realizada e aquela conduta prescrita no ordenamento jurídico. Face à unidade do ordenamento jurídico, é impossível estabelecer diferenças essenciais entre os vários ilícitos. Se o preceito normativo infringido e a sanção correspondente pertencem ao sistema jurídico tributário, podemos afirmar que o ilícito é tributário ou administrativo tributário (a sanção é aplicada pela Administração Fiscal).

(...)

II.6-RAZÕES DE DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURIDICA E TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Somente se justifica a tributação de rendimentos da Pessoa Jurídica na Pessoa Física nos casos de evidente intuito de fraude, de mascarar a RELAÇÃO DE EMPREGO, deixando o Tomados de Serviços de arcar com as Contribuições Previdenciárias que seriam devidas, além do Imposto de Renda na Fonte.

Esta situação inclusive é muito comum nos contratos de jogadores e técnicos de futebol, que recebem a maior parte dos valores contratuais a título de exploração de imagem, na Pessoa Jurídica. Ocorre com frequência também em relação a Jornalistas, que mesmo apresentando Programas de Televisão percebem seus honorários como Pessoas Jurídicas. Igualmente ocorre nos contratos de prestadores de serviços especializados de Tecnologia da Informação.

Mas em relação ao caso presente, não existe nada a pretender mascarar uma relação de emprego, que jamais existiu. O RECORRENTE tem uma empresa que é a detentora dos contratos de prestação, possuindo empregados e contratando outras pessoas jurídicas, coordenando as ações de assessoramento tributário. Não é o caso de atividade personalíssima.

O RECORRENTE inclusive jamais se dirige às Repartições Públicas para protocolar petições. A maior parte das petições são produzidas e encaminhadas para protocolo pela própria empresa Contratante ou pelos membros do seu Departamento Jurídico fixo, inclusive porquanto hoje o processo é eletrônico, e é impossível que o titular de procuração eletrônica protocole petições sem proceder à leitura das intimações na caixa postal eletrônica, risco que as empresas e os assessores terceirizados não querem correr.

As dissimulações de relações empregatícias têm sido feitas, também, por meio de contratos diretos entre o empregador e o trabalhador, atribuindo a este uma personalidade jurídica, declarando-o como contribuinte individual, estagiário ou voluntário.

No primeiro modo, observe-se que é lícita a contratação de uma pessoa jurídica por outra, para prestação de serviços. O art. 129 da lei 11.196, de 2005 autoriza inclusive serviços personalíssimos, quando de natureza intelectual. Nesses casos, a interação entre as contratantes será de coordenação, sem subordinação, em virtude da paridade jurídica exigível na relação (NASCIMENTO, 2011, p. 571). É o caso geral da terceirização de serviços, sobretudo de natureza eventual ou especializada.

Tem ocorrido, no entanto, situações em que o trabalhador recebe a imposição de registrar uma empresa, inexistente de fato, com a qual será firmado seu vínculo contratual. Mantém-se, no entanto, a subordinação e a não eventualidade do trabalhador, que atua pessoalmente. Essa prática ilícita é mais comum em faixas de renda medianas, onde a tributação é menos maléfica para as pessoas jurídicas do que para as físicas (CARELLI, 2010, p. 142). Tal fato fica bastante evidente com a utilização das classificações micro e pequenas empresas (MPE) e microempreendedor individual (MEI).

Em que pese os relevantes motivos que levaram ao favorecimento das MPE e, sobretudo dos MEI, os benefícios da lei não são extensíveis àqueles a quem não era destinada, tornando necessário analisar materialmente as relações contratuais firmadas por empresas tomadoras com essas alegadas pessoas jurídicas.

O mesmo deve ocorrer em relação a contratos não eventuais envolvendo contribuintes individuais. Essa é a classificação dado pela lei 8.212, de 1991 aos trabalhadores conhecidos como autônomos, equiparando-os, em diversos casos, às empresas.

O auto de infração, que foi mantido pelo Acórdão recorrido, é visivelmente frágil ao imputar comportamento dissimulado do contribuinte recorrente.

Se houve dissimulação, o que se admite apenas como elucubração, o real beneficiário seria EZIQUIEL ANTONIO CAVALLARI e não FÁBIO R. CAVALLARI.

II-7 – NÃO HOUVE A OCORRENCIA DE FRAUDE PARA DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No presente caso a utilização de Pessoa Jurídica como titular de contratos de prestação de serviços de consultoria é regra e jamais exceção.

Tendo o RECORRENTE realizado o recebimento dos honorários através da Pessoa Jurídica, os impostos e contribuições não deixaram de ser declarados e pagos, conforme se comprova da documentação anexa. Assim, a ocorrência de fraude para dissimular ocorrência de fato gerador de tributo é nenhuma.

Conforme se vê do Acórdão nº 1302001.325– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 11 de março de 2014, o julgador não pode alterar critério jurídico do lançamento para aperfeiçoá-lo à sua tese.

SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA

A celebração de negócios jurídicos que estejam em pleno acordo com a legislação em vigor, não havendo razões legais para desconsiderá-los ou desqualificá-los, e, ademais, tendo as partes efetivamente desejado todos os efeitos jurídicos que pudessem advir de tais atos por elas perpetrados, não há que se falar em simulação e/ou fraude.

Acórdão nº 10708.957, de 29/03/2007:

IRPJ/CSLL – DESCONSIDERAÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA – NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS – Quando a fiscalização descaracterizar os negócios jurídicos realizados (no caso consórcio de empresas), a formalização de exigências fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação duplicidade.

Neste caso, o lançamento deve ser anulado, por não ter o necessário requisito de certeza e liquidez, conforme se extrai do voto do relator, *in verbis*:

Pela solução de Consulta Interna – CIFIS nº 23, de 21.12.06, vê-se que o Auditor Fiscal ao proceder a uma exação fiscal deve observar o seguinte procedimento, que é determinado pela Coordenação Geral de Tributação, nos seguintes termos:

15 – A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado. A este respeito a decisão no Acórdão 2402-005.703 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

III- DA SUPOSTA OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Quanto à suposta omissão de rendimentos, alega a Autoridade Fiscal no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL que não foram oferecidos à tributação os seguintes rendimentos, apurados com base na movimentação financeira do RECORRENTE:

III.1-Rendimentos Pessoa Física.

12/12/2013 682.027,10 Os valores que compõem o total foram justificados nas informações prestadas.

NÃO DISPOMOS DE MAIS INFORMAÇÕES EM VIRTUDE DAS BUSCAS E APREENSÕES EFETUADAS NA OPERAÇÃO ZELOTES DA POLÍCIA FEDERAL/CORREGEDORIA DA RECEITA FEDERAL onde toda a documentação do RECORRENTE sobre o caso encontra-se com a Polícia Federal e compartilhados com a própria Receita Federal do Brasil.

(...)

É de se ressaltar que o RECORRENTE foi denunciado nº Judiciário no inquérito da Operação Zelotes, inexistindo, entretanto, qualquer condenação em relação à sua autuação, ausente qualquer elemento que possa configurar fraude na prestação de serviços.

III-2-CASO BOZANO.

As Autuadas CAVALLARI ADVOGADOS/ALFA ATENAS/PLANEJA e os sócios FÁBIO, SILVIO e EZIQUIEL, ao contrário da Autoridade Fiscal, não criaram hipótese, não falsificaram nada, não forjaram contratos.

Aproveita-se aqui, por pertinente em sua totalidade, a transcrição da definição do vocábulo SUPOSIÇÃO:

“Uma coisa que não é, mas se finge que é, para saber como seria se fosse. ” Parece que há uma certa necessidade de se encontrar suporte fático para elucubrações fantasiosas, por mais absurdo que seja. Por essa trilha, a partir de mera outorga de procuração e comunicação de sua existência, a Fiscalização conclui que houve um ilícito. Chega ao cúmulo de afirmar que instrumento de mandato e email que dá conta de sua criação são “PISTAS”! Nada mais é preciso dizer para caracterizar o tamanho do disparate a que chegaram os respeitáveis auditores fiscais.

O redirecionamento dos débitos em face dos sócios da pessoa jurídica, antes mesmo da constituição do lançamento, já o fazendo na pessoa dos sócios já foi devidamente refutado nos itens anteriores.

IV- DA DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Quanto à exigência do Imposto de Renda sobre os valores depositados em contas bancárias do RECORRENTE, o lançamento não pode prosperar sob pena de dupla tributação, verdadeiro bis in idem, ou seja, sob pena da incidência por duas vezes do imposto de renda sobre a mesma disponibilidade econômica.

Como sabido, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determina que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos” – grifamos.

Como ensina o Professor Marcos Vinicius Neder, “in Processo Administrativo Fiscal Comentado”, na hipótese de a decisão administrativa ser proferida sem

respeitar o contraditório e a ampla defesa, ela é considerada nula por falta de elemento essencial à sua formação.

O contribuinte neste momento está sofrendo cerceamento de sua defesa, eis que documentos que poderia apresentar para justificar a sua atuação em processo administrativo fiscal estão apreendidos na Operação Zelotes da Polícia Federal e operação esta, com participação da própria Receita Federal do Brasil que esteve presente e participou de forma efetiva na referida ação de busca e apreensão.

V – O FATO GERADOR O fato gerador do imposto sobre a renda é o acréscimo patrimonial, incluindo os decorrentes de rendimentos do trabalho.

Ricardo Mariz de Oliveira assim discorre:

“Por tudo quanto está dito anteriormente, podemos afirmar que o fato gerador do imposto de renda se resume a aumento patrimonial.

E podemos afirmar o mesmo quanto à sua base de cálculo, eis que esta não passa da grandeza dimensível do fato gerador, além de dever ser necessariamente compatível com ele.

(...)

E logo a seguir naquele recurso, prosseguindo, na abordagem do art. 43 do CTN, Cunha Peixoto reportou-se ao voto do Ministro Oswaldo Trigueiro no célebre julgamento do recurso extraordinário nº 71758-GB, pelo Tribunal Pleno em 14.6.1972, do qual transcreveu o seguinte:

“Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (...).”

No caso concreto, a renda obtida pela empresa da qual o RECORRENTE é sócio, com as formalidades legais, emissão de notas fiscais eletrônicas, não pode ser tributada na pessoa do sócio. A responsabilidade do sócio se dará apenas em algumas condições, mas como solidário em eventual execução fiscal, jamais como o devedor principal ainda no lançamento fiscal.

VI- MULTA QUALIFICADA

Mesmo que por absurdo prospere o lançamento, não há de se falar em multa de ofício qualificada.

Nos lançamentos de ofício para a constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do artigo 44, I da Lei 9.430/96. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intervenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do seu evidente intuito, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim.

Na situação versada neste auto não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada. Não se pode confundir finalidade de um ato e dolo na prática do mesmo ato.

Quem age com intuito de fraude realizando operações proibidas, não a escritura em seus registros comerciais e fiscais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos. No presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pelo RECORRENTE, conforme restou comprovado pelos documentos que compõem o presente auto de infração.

Tendo o contribuinte informado as operações em sua declaração de rendimentos, emitido notas fiscais eletrônicas, foi permitido ao Fisco a fiscalização e qualificação do fato, ausente na espécie o evidente intuito de fraude, conforme se vê no Acórdão 04-00.817, 2ª Turma, CSRF-CARF, DO 10.12.2009.

Temos ainda a lembrança da 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. Os autuantes confundem a ocorrência de fraude para qualificação da multa de ofício com a suposta fraude na execução dos contratos, alegando objeto ilícito, manipulação de resultados em julgamento, o que sequer foi objeto de denúncia por parte do Ministério Público Federal que determinou a presente ação fiscal ou de sindicância por parte da Corregedoria do Ministério da Fazenda. Os honorários recebidos das empresas dizem respeito a decisões prolatadas no CARF que não foram objeto de qualquer ação específica. O RECORRENTE sequer foi denunciado na Operação Zelotes, o que ocorreu somente em relação às empresas ALFA ATENAS e PLANEJA e tão somente em relação a processo vinculado à empresa GERDAU, não ao BANCO BOZANO.

A lei 9.430/96 veio a disciplinar penalidades de multa resultantes do descumprimento das obrigações tributárias federais. No caso de lançamento de ofício, as multas são calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo.

A aplicação da robusta multa de 150% está fundamentada no art. 44 do dispositivo legal, em especial em seu § 1º:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Enraizados no princípio da legalidade, podemos concluir que, com exceção do que disposto no artigo 2º da lei supramencionada, apenas haverá duplicação do percentual de multa nos casos previstos nos artigos mencionados da Lei. 4.502/64. Tais artigos conceituam a sonegação (art. 71), a fraude (art. 72), e o conluio (art. 73).

(...)

Cita legislação e jurisprudências

VII – PROVAS APRESENTADAS.

O Relatório Fiscal sequer aponta qualquer omissão em relação às obrigações acessórias da empresa CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS, cujo faturamento foi redirecionado ao sócio como fato gerador na pessoa física para os anos calendário de 2013. O RECORRENTE não deixou de proceder ao recolhimento dos valores tributáveis no Lucro Presumido, o que serviria como elemento para justificar o redirecionamento do lançamento fiscal para o sócio RECORRENTE.

VIII- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Conforme consta do auto de infração, houve o lançamento fiscal com a presunção de renda do RECORRENTE no valor de R\$ 682.027,10 relativo ao valor total da NF 000010 emitida em 12/12/2103 por CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS em face de CIA BOZANO.

Entretanto, este valor não foi distribuído ao RECORRENTE como sócio da empresa de advocacia. O valor distribuído no ano limitou-se ao valor de R\$ 299.671,23 conforme consta do DIPJ 2014, fls. 20/23, anexo.

Em relação à pessoa física não houve a disponibilidade econômica para o contribuinte, a validar o lançamento fiscal.

Esta questão não foi enfrentada pelo Acórdão, silente porquanto não havia como ser abordado sem que fosse dado provimento à impugnação ou anulado o lançamento fiscal, demonstrando a disposição dos Julgadores que compõem a DRJ

de manter a qualquer custo o lançamento efetuado de maneira totalmente infundada, no afã provável de cumprimento de metas para recebimento de bônus salariais.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO FISCAL (FLS.02/05 DO AUTO)RIR 99:

Art. 2º. As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º).

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. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

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. 56. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, poderá ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts.

74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

Parágrafo único. O resultado da atividade rural apurado na forma dos arts. 63 a 69 ou 71, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 9º e 21).

O artigo 2º do RIR/99 é claro que o imposto de renda somente incide a partir do momento em que rendimentos e ganhos de capital são percebidos.

Não foi demonstrado que o RECORRENTE percebeu o valor lançado de R\$ 682.027,10 sequer como distribuição de lucro na data lançada pelo fator gerador, dia 12/12/2013.

IX – REQUEIMENTO DE JUNTADA DE PROVAS.

Conforme documentos ora anexados, demonstrado está o cerceamento de defesa.

O Recorrente está ciente que as provas devem ser apresentadas quando da Impugnação. Entretanto, desde o início da Ação Fiscal está aduzindo que teve a documentação apreendida pela Polícia Federal/Receita Federal/ Ministério Público Federal, sendo que a documentação não havia sido devolvida quando ocorreu a ação fiscal e sua finalização com a emissão do Auto de Infração, o que ocorreu em várias etapas, com encerramento parcial da fiscalização e emissão de Auto de Infração para o ano que se quedava à Decadência.

Entretanto, agora o Recorrente possui prova de sua afirmação, com os seguintes documentos:

Documento 1- Decisão do MM Juiz Federal Substituto, na titularidade da 10ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, Vara encarregada da OPERAÇÃO ZELOTES, que originou a Ação Fiscal que culminou com o Auto de Infração Recorrido, determinando suspensão do prazo de oferecimento das respostas

escritas dos acusados, entre eles pai do ora Recorrente e que deveria ser o considerado o real beneficiário do comportamento dissimulado, na estória contada pelo auto de infração, decisão está que vigora até a localização e devolução de mídias e documentos aos mesmos.

Documento 2- Manifestação do MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, de 11/09/2018, em que o Procurador da República Frederico Paiva, representante do Ministério Público na Operação ZELOTES, INFORMANDO QUE RECENTEMENTE FORAM LOCALIZADOS EM DEPÓSITO DA PROCURADORIA DA REPÚBLICA NO DISTRITO FEDERAL, MATERIAIS APREENDIDOS NO BOJO DO IPL 678/2015, QUE HAVIA SIDO GUARDADO À ÉPOCA POR SERVIDORA QUE EM SEGUIDA FOI REMOVIDA PARA OUTRO ÓRGÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO, E SOMENTE AGORA FOI ENCONTRADO.

Documento 3- Denúncia em face do Recorrente solidário pelo Ministério Público Federal, oferecida em 23/08/2017, que cuida somente do CASO GERDADU. Estas operações que a Auditoria Fiscal considerou como fraudes não foram objeto sequer de denúncia por parte do Ministério Público Federal na Operação Zelotes como indicativas de fraude nos julgamentos do CARF.

Estes documentos demonstram o que sempre foi alegado pelo Recorrente, sua defesa foi cerceada pela busca e apreensão de documentos e mídias que não foram restituídas ao tempo da ação fiscal, alegação agora COMPROVADA por documento emitido pelo Ministério Público Federal e pelo MM Juiz de Direito da 10ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, responsável pela OPERAÇÃO ZELOTES, sendo que o único julgamento denunciado como indicativo de fraude diz respeito à empresa GERDAU, que não aparece com qualquer remuneração ao Recorrente, não foi objeto específico de qualquer auto de infração. Em suma, o Recorrente está sendo denunciado pelo julgamento no CARF em relação à empresa GERDAU, julgamento este em que a empresa não teve provimento do seu Recurso Ordinário no CARF, nem remunerou de qualquer forma ao Recorrente. Por conta desta denúncia, entendeu a Receita Federal do Brasil que todos os trabalhos desenvolvidos pelo Recorrente foram resultado de fraude no julgamento, mesmo não tendo sequer a Corregedoria do Ministério da Fazenda requerido novo julgamento dos processos administrativos fiscais.

X – REQUERIMENTOS

Nessa oportunidade, requer ainda o RECORRENTE que:

(i) seja determinada a realização de diligências

A lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir “sponte sua” com vistas a corrigir fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias, conforme ensina Alberto Xavier, em “DO LANÇAMENTO”.

Na diligência caberá à Auditoria Fiscal justificar a autuação de parte do débito como omissão de rendimentos e não acréscimo patrimonial a descoberto.

Deverá ainda relatar se os valores recebidos pelas empresas em relação aos clientes CIA BOZANO foram objeto de declaração de débito e recolhimento dos valores informados por parte da pessoa jurídica.

(ii) com base na alínea a do § 4º o Art.16 do Decreto 70.235/72 que lhe seja garantido o direito à juntada a posteriori de documentos não obtidos pela RECORRENTE até a data, por motivos alheios a sua vontade, especialmente em decorrência da apreensão de documentos do RECORRENTE pela Polícia Federal/Receita Federal do Brasil na OPERAÇÃO ZELOTES.

(iii) Seja considerado o entendimento de que não foram comprovadas as fraudes, sendo que a multa qualificada aplicada não está consoante a melhor doutrina e Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

(iv) Em caso, absurdo, de manutenção do presente débito ora impugnado, sejam aproveitados os recolhidos havidos pela Pessoa Jurídica, conforme tese dominante no CARF, como se vê no Acórdão 106-17147 de 05/11/2008, bem como os valores retidos pelos tomadores de serviço conforme DIRF apresentada.

De igual forma a decisão no Acórdão 2202-004.821 de 06.11.2018, estabelecendo que: RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

(v) Não houve atividade ilícita na prestação de Serviços.

Mesmo que houvesse, o Regulamento do Imposto de Renda sempre adotou o entendimento de que os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, são sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem, ficando clara a ideia de admissibilidade da tributação dos rendimentos resultantes de atividades ilícitas ou percebidos com infração à lei na pessoa jurídica. A sanção aplicada pela Receita Federal é indevida, sendo matéria de natureza penal, não tendo sequer havido denuncia de conduta doloso

do RECORRENTE pelo Ministério Público Federal na Operação Zelotes ou qualquer outra.

A tese esposada neste auto de infração é de que a atividade do RECORRENTE foi exercida de forma PERSONALÍSSIMA. Esta tese somente se sustenta em contratos de trabalho de artistas, atletas e comunicadores nas diversas mídias, etc. Mas entender que a atividade de consultoria tributária possa ser atividade PERSONALÍSSIMA é evidente que ultrapassa os limites da tolerância aos devaneios de agentes tributários. Mesmo porque no caso a atividade foi considerada PERSONALÍSSIMA tanto para o ora RECORRENTE quanto para EZIQUIEL ANTONIO CAVALLARI e SILVIO GUATURA ROMÃO, que foi autuado da mesma forma, conforme auto de infração 11020-721.247/2018-89 emitido no mesmo dia e recebido pelo contribuinte também na mesma data, emissão da mesma equipe fiscal emitente do presente auto de infração ora impugnado.

Qual seja, atividade PERSONALÍSSIMA com três pessoas.

(vi) Seja considerado que o entendimento da Receita Federal de transferir a tributação da pessoa jurídica para a pessoa física nos supostos casos de fraude somente se justificam quando a pessoa jurídica é sonegadora do tributo devido, operando-se não a tributação direta na pessoa física, mas a inclusão da mesma no polo passivo como devedor solidário. A tributação direta na pessoa física somente se justifica quando é de se reconhecer vínculo trabalhista, que não é o caso do presente auto de infração.

Conforme o Acórdão 2202.002.187 – 2ª Câmara – 2ª Turma Ordinária. Sessão de 20/02/2013, a autoridade não pode fugir da legalidade tributária, tangenciar ou flexibilizar a legalidade tributária. Impõe-se à autoridade identificar o fato gerador efetivo, real, substancial, descrito em lei, estabelecido em lei, consignado em lei, que será utilizado para fundamentar ou embasar a constituição do crédito.

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 2º, determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se não houve nenhum pagamento, na data do fato gerador considerado pela autoridade fiscal lançadora, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos, quando for o caso, depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte.

(vii) Que o processamento do recurso seja devolvido para diligência fiscal e sustado até a efetiva devolução dos documentos apreendidos na OPERAÇÃO ZELOTES, cuja prova ora é produzida.

(viii) Requer ainda que o débito ora impugnado seja julgado em conjunto com o débito constituído no auto de infração 11020-721.247/2018-89 autuado SILVIO GUATURA ROMÃO.

XI- REQUERIMENTO FINAL

Demonstrada a improcedência do AUTO DE INFRAÇÃO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA integralmente refutado na presente impugnação, requer o RECORRENTE seja a autuação julgada inteiramente improcedente, tendo em vista que:

a) Todos os depósitos em conta de corrente e conta de investimento que originaram o presente auto de infração, que foram considerados fatos geradores do imposto de renda da pessoa jurídica da qual o RECORRENTE é sócio.

b) os valores relativos a desconsideração de receita da pessoa jurídica CAVALLARI ADVOGADOS ASSOCIADOS não têm qualquer lógica tributária. Mesmo que o contrato de prestação de serviços contivesse objeto ilícito, o que se admite apenas para argumentação, somente poderia ser tributado na pessoa física como solidário. No caso, a Pessoa Jurídica promoveu a declaração dos débitos e efetuou o recolhimento. A Auditoria Fiscal sequer menciona se isto ocorreu, de vez que referida Empresa foi fiscalizada concomitantemente à ação fiscal na pessoa física.

Mesmo por absurdo se prevalecesse o lançamento na pessoa física, o valor declarado/recolhido na pessoa jurídica deveria ser deduzido.

c) A prova dos autos foi obtida de forma ilegal. O contribuinte teve a sua documentação apreendida pela Polícia Federal e Receita Federal (Operação Zelotes), estando impossibilitado de proceder a sua defesa em sua plenitude. A documentação apreendida foi em relação à pessoa física, empresas e inclusive documentação que estava em posse do contador da empresa, como livros fiscais, notas fiscais inclusive de produtor rural, documentos da movimentação bancária.

Comprova por documentos que o alegado está correto, com manifestação do Juiz Titular da Operação Zelotes e também pela manifestação do Ministério Público Federal penitenciando pela conduta que causou prejuízos ao Recorrente, fruto de desídia por um integrante da equipe.

É o relatório.

VOTO

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

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Em que pesem os argumentos e fundamentos lançados em seu recurso, vemos que estes foram os mesmos contidos na impugnação e devidamente enfrentados na decisão de piso, com a qual concordo EM PARTE e peço vênia para transcrevê-los, nos termos do art. 114 do Ricarf.

Preliminar

Do Não Cerceamento de Defesa

Parte dos argumentos expendidos na impugnação diz respeito a violação aos princípios constitucionais, como o relativo ao cerceamento à defesa.

Cumpre observar, objetivamente, que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais. Desde que haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido as orientações do Parecer Normativo CST/SRF n. 329/1970 e Parecer PGFN/CRF n. 439/1996. Reproduz-se abaixo o art. 7º da Portaria MF n. 341/2011, relativo à vinculação do julgador administrativo:

Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011:

Art. 7º São deveres do julgador:

[...];

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

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

O que se pode e deve fazer no âmbito do julgamento administrativo é verificar se o lançamento está adstrito aos limites legais, corrigindo eventuais excessos.

A autoridade fiscal tem sua atividade pautada no princípio da estrita vinculação à lei tributária, de modo que, sendo a hipótese legal subsumida ao caso concreto sob análise, não há que se alegar, em sede de julgamento administrativo, afronta aos princípios constitucionais referidos na peça de defesa.

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

Legitimidade/Competência da Autoridade Fiscal, O Impugnante pretende a nulidade do procedimento fiscal alegando, dentre outros, incompetência territorial da Autoridade Autuante, esta alegação não merece ser acolhida:

A competência para fiscalização e lançamento decorre de lei e constitui atribuição privativa do Auditor-Fiscal. Na competência, o aspecto territorial não é absoluto.

Vejamos.

O CTN prescreve que:

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.

Já a Lei 10.593/2002, prevê que:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

(...)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

E o PAF (Decreto 70.235/72), determina que:

Art.9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer

(...)

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

Como se vê, por força de lei, é o Auditor-Fiscal quem detém a competência para fiscalizar e constituir o crédito por meio do lançamento.

A repartição do domicílio tributário do contribuinte tem o condão de apenas facilitar a administração do crédito constituído e a defesa, com a cientificação do contribuinte relativamente aos atos processuais.

A matéria encontra-se pacificada na Súmula 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Portanto, resta afastada esta alegação de nulidade.

Da tipificação da infração

Cumpra mencionar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indica, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativamente às infrações tributárias, era afeta ao Impugnante, motivo pelo qual intimou o sujeito passivo para que apresentasse justificativas.

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

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração veio estribado de todas as razões que ensejaram a sua lavratura, permitindo, ao Impugnante, o conhecimento nítido das acusações imputadas, com detalhamento do desenvolvimento da fiscalização em exame, portanto não prospera a alegação na impugnação que o contribuinte tinha que adivinhar qual seria o ilícito cometido.

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

Da Quebra do Sigilo Bancário O Impugnante alega que houve quebra do seu sigilo bancário.

Relativamente a esse tema, cumpre dizer que não está configurada no caso sob exame a hipótese de violação de seu sigilo bancário, eis que tal providência está expressamente amparada na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

A Lei Complementar no. 105/2001, que dispõe sobre o sigilo de operações das instituições financeiras, assim determina em seu art. 1º, parágrafo 3º, inciso III:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

3 o Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

A Lei n.º 9.311/1996, em seu art. 11, assim determina:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001)

§ 4º Na falta de informações ou insuficiência de dados necessários à apuração da contribuição, esta será determinada com base em elementos de que dispuser a fiscalização.

Verifica-se, portanto, que prescinde de medida judicial e não constitui violação ao sigilo bancário, o fornecimento de informações à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras ou equiparadas, necessárias à identificação dos contribuintes e dos valores das respectivas operações.

O fisco tem o direito/dever de verificar os dados apresentados pelos contribuintes em suas declarações de imposto de renda, compará-los com as informações fornecidas pelas instituições financeiras e, constatando divergência, omissão, ou qualquer irregularidade, proceder à apuração fiscal.

Diferentemente do sigilo bancário, o sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do Código Tributário Nacional – CTN, de acordo com a redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, determina que sem prejuízo do

disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perder a proteção do sigilo, devendo ser preservadas em toda a sua integridade. A administração tributária e seus agentes estão, por lei, obrigados, a preservá-las, sob pena de responsabilidade administrativa e criminal.

O Art. 145, § 1º da Constituição Federal, estabelece que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A Constituição Federal autoriza, expressamente, a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte pelo fisco, determinando, no mesmo dispositivo, o respeito aos direitos individuais legalmente protegidos, o que foi plenamente atendido em todo o procedimento fiscal.

Assim, não pode prosperar a alegação do impugnante no que tange à ilegalidade na quebra de sigilo bancário.

Ademais, cumpre ressaltar que este tema já foi amplamente discutido no RE nº 601.314 julgado pelo STF.

Segundo STF, como bancos e o Fisco tem o dever de preservar o sigilo dos dados e há requisitos objetivos para o repasse de dados, não há ofensa à Constituição Federal.

A título ilustrativo, segue ementa do voto vencedor da decisão proferida:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART.6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001.

MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS.

O art. 6º da Lei Complementar 105/2001 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e a transferência do dever de sigilo fiscal da esfera bancária para a fiscal, assim como Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do art. 144, do CTN.”

Portanto, o teor do acórdão proferido no RE nº 601.314, sob a sistemática de repercussão geral não favorece o impugnante.

Por todos os argumentos e elementos fáticos e probatórios inseridos nos autos, resta afastada a alegação de nulidade ao fundamento da quebra do sigilo bancário.

Das Provas Quanto à utilização de provas obtidas em razão da decisão judicial determinado o compartilhamento das investigações relativas à Operação Zelotes, insta observar que o princípio maior das provas é o de que todos os meios legais são legítimos, assim, nada impede que se faça uso da prova emprestada, no processo administrativo fiscal, desde que ela guarde pertinência com os fatos alegados e que se deseja comprovar.

Temos que o uso de provas emprestadas em processos administrativos fiscais é procedimento unanimemente admitido pelos Tribunais Superiores e pelo próprio tribunal administrativo, como abaixo:

PROVAS PRODUZIDAS A PARTIR DE LAUDO PERICIAL CONFECCIONADO PELA POLÍCIA FEDERAL - DOCUMENTAÇÃO TRAZIDA DO EXTERIOR COM AUTORIZAÇÃO DA JUSTIÇA FEDERAL - PROVA EMPRESTADA -POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELO FISCO - DOCUMENTOS INCIDENTAIS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA - DESNECESSIDADE DE TRADUÇÃO PARA O VERNÁCULO - O fisco pode se valer de prova emprestada, produzida em outro processo administrativo fiscal ou mesmo processo judicial, inclusive em processo criminal. Não há necessidade de que a prova do Processo Administrativo Fiscal seja produzida por Auditor-Fiscal da Receita Federal. Peças incidentais em língua estrangeira, as quais não criaram qualquer dificuldade para a defesa do recorrente, estando, ressalte-se, nos pontos que interessam à solução da presente lide, traduzidas para vernáculo nos ofícios e laudos da Polícia Federal, não inquinam de nulidade o lançamento em debate. 1º CC. / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.029 em 07.08.2008. Publicado no DOU: 18.11.2008.

IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO. PROVA EMPRESTADA. FISCO ESTADUAL. ARTIGO 199 DO CTN. ART. 658 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (ART. 936 DO RIR VIGENTE) 1. O artigo 199 do Código Tributário Nacional prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio 2. O art. 658 do Regulamento do Imposto de renda então vigente (Decreto nº 85.450/80, atualmente art. 936 do Decreto nº 3.000/99) estabelecia que "são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições deste Regulamento e permitindo aos fiscais de tributos federais colher quaisquer elementos necessários à repartição, todos os órgãos da Administração Federal, Estadual e Municipal, bem como as entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista" 3. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório. (RTJ

559/265) 4. STJ - RESP - RECURSO ESPECIAL - 199500631385 - 05/08/2004 - SEGUNDA TURMA Espécie: RESP - RECURSO ESPECIAL - 81094. Data da Decisão: 05/08/2004. Data da Publicação: 06/09/2004.

Assim, com base no entendimento unânime dos Tribunais Superiores, judiciais e administrativos, e com amparo no princípio da verdade material são válidos os procedimentos com base em provas emprestadas de outro processo judicial, como no presente caso.

Logo não procede a preliminar de nulidade por terem sido as provas decorrentes de compartilhamento das investigações em processo judicial e, tampouco, que tais provas são ilegais visto que representam a verdade dos fatos objeto do lançamento fiscal.

O impugnante bem compreendeu o teor da autuação, e sua robusta manifestação de fls. 858/900, é bastante para evidenciar a ausência de cerceamento à defesa.

Da verdade material O princípio da verdade material norteia a busca pela aproximação entre realidade fática de eventos econômicos ocorridos e a sua representação mediante o registro formal de sua existência. A observância do princípio da verdade material é essencial na constituição do processo administrativo tributário ao estabelecer que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelas partes, sem embasamento em provas hábeis.

(...)

No presente caso, a autoridade fiscal solicitou os esclarecimentos, bem como a documentação hábil e probante dos rendimentos omitidos, por meio de intimações regularmente emitidas.

Caberia ao Impugnante em nome da verdade material contestar os lançamentos com provas concretas que pudessem contradizer os documentos que embasaram as autuações, e não, simplesmente, argumentar que, em nome da verdade material, a autuação é viciada. Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

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

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

Da Não Desconsideração da Personalidade Jurídica

A desconsideração da personalidade jurídica é empregada quando o ato praticado pela pessoa jurídica tem aparência de legalidade, mas o sócio ou o administrador abusa de seu poder, prejudicando terceiros por desviar-se dos objetivos da empresa ou misturando seus negócios pessoais com os da pessoa jurídica (confusão patrimonial).

(...)

No lançamento em questão, a D. Autoridade Fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

Conforme observamos, a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, comprovando fraude tributária perpetrada pelo Impugnante, com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.

Doutro lado, também não houve aplicação do art. 116, do CTN no que toca aos valores recebidos por interposta pessoa. Vejamos.

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

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

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

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

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

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

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora

ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

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

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

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.”

O relatório fiscal, de forma clara e precisa, demonstrou o planejamento tributário utilizado pelo Impugnante, de forma abusiva e fraudulenta, caracterizador da evasão fiscal.

Como já apontado, o relatório fiscal, fls. 8/69, explicita o fato de ter sido utilizada interposta pessoa, com a finalidade de redução do pagamento de impostos, ressaltando que o contribuinte de fato era o Impugnante. Transcrevo trechos do relatório fiscal:

(...)

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

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas - como as decorrentes da contratação por 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.

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 deve ser exercidos em consonância com os ditames da própria

Constituição Federal (construção de uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e função social da propriedade na ordem econômica).

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja,

aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de “serviços”, o Impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

Neste ponto, relevante transcrever excerto do Acórdão 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 incontestável 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." Infere-se que a liberdade de auto-organização e de exercício de atividade empresarial, ou seja, de o contribuinte conduzir sua vida, encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato, valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento

tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.

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

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”.

Portanto, conclui-se que:

1) Há vedação à simulação, conluio 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);

2) No caso concreto, houve aplicação da regra dos arts. 118, cc 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;

3) Mesmo que se entendesse ter havido desconsideração do negócio jurídico, não houve aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN, por estarmos diante da evasão fiscal, e nem ao menos do art. 50, do CC.

4) E, por fim, 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, conluio ou simulação.

Da Multa Qualificada Consta do lançamento a aplicação da multa qualificada de 150%, para a infração relativa à omissão de rendimentos recebida de pessoa jurídica interposta pessoa relativamente aos ano-calendário 2013, prevista no §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

“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;

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.”

Já os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502 de 30/11/1964, estatuem:

“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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996.

A fraude fiscal 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. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

Transcreve-se trecho do relatório fiscal a esse respeito:

(...)

A descrição é suficiente para lastrear a qualificadora da multa, presentes seus fundamentos legais.

No caso dos autos, houve aplicação de multa qualificada sobre a omissão de rendimentos oriundos de pessoa jurídica considerada fraude, simulação e conluio na conduta do impugnante.

Da Multa Fiscal –

Do Não Confisco Não cabe razão à Impugnante no que diz respeito à alegação de ofensa ao princípio do não-confisco. A graduação da penalidade constante do auto de infração não é ato discricionário e sim o simples enquadramento da situação do caso concreto a previsão legal, resultando no respectivo valor previsto, tudo conforme comprovado, em toda sua plenitude, pelos argumentos constantes do relatório fiscal da infração, em consonância com o disposto no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Além disso, é importante asseverar que tributo não se confunde com multa, e o que a Constituição Federal veda é a utilização de tributo com efeito confiscatório. Aliás, esse é o entendimento do renomado Hugo de Brito Machado:

(...)

É evidente, pois, que toda multa tem a função, não só de penalizar, mas visa também desestimular o administrado na adoção de atos que constituam desrespeito ou infração a dispositivos de determinada legislação, como é o caso presente.

Portanto, a lei prevê a imposição de pena pecuniária, sendo que esta é devida no valor correspondente aos critérios estabelecidos expressamente na legislação.

Dessa forma, os argumentos de que a multa teria caráter confiscatório não podem prosperar, porquanto o que determina a aplicação da multa é a legislação pertinente, que de forma objetiva fixa os valores a serem aplicados, sendo que não se pode afastar o critério legal, baseando-se em critérios subjetivos de justiça.

Do exposto, conclui-se pela impossibilidade de alteração do valor da multa ou do cancelamento da mesma; a graduação da penalidade imposta constante do auto de infração, conforme já se mencionou, não é ato discricionário e sim vinculado à previsão legal.

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.

Pedidos - Juntadas Documentos e Diligência Sabe-se que o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações e da ocorrência da preclusão desse direito a posteriore, conforme disposto no art. 15, do Decreto nº. 70.235, de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O Decreto nº. 70.235, de 06.03.1972, exige que as provas sejam apresentadas na impugnação, precluindo o direito de apresentá-las em outro momento processual, a menos que se demonstre a ocorrência de um dos casos previstos nos incisos a, b e c do parágrafo quarto de seu artigo 16, caso em que deverá ser requerida tal juntada, mediante petição e demonstrando, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do parágrafo 4º do artigo 16 (disposição contida no § 5º):

Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Extraí-se dos artigos supra citados que a prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses. No presente caso, não foram comprovados os motivos que pudessem autorizar a juntada de documentos após a impugnação.

Nem mesmo a alegação de que não dispõe de mais informações em virtude das buscas e apreensões pela Polícia Federal, no curso da Operação Zelotes, restou comprovada.

Ademais, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Sendo assim, resta indeferida a solicitação.

Pedido de Julgamento em Conjunto Quanto ao pedido do impugnante para ser julgado em conjunto com o processo constituído no auto de infração 11020-721.247/2018-89 (Silvio Guatura Romão) de sujeito passivo distinto, não há previsão legal, portanto, pedido indeferido.

Ressalto que os requisitos legais obrigatórios do auto de infração estão de acordo com o artigo 39 e do Regulamento do PAF.

Discordo com a decisão de piso apenas em relação à aplicação da multa qualificada no patamar de 150% pelas seguintes razões:

No que concerne à alegação de efeito confiscatório da multa, compartilho do entendimento do fisco de que a penalidade tributária, mesmo quando fixada na forma qualificada, não se equipara ao confisco, representando um instrumento legítimo para coibir práticas ilícitas.

Dessa maneira, ratifica-se que a manutenção da multa qualificada é justificada, respaldada pela evidência da conduta dolosa do contribuinte ao ocultar o fato gerador das obrigações tributárias.

Todavia, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502), a nova regra mais benéfica, prevista no artigo art. 8º da Lei 14.689/2023, deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, c do CTN, sendo reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de Conhecer do Recurso, rejeitar as preliminares e no mérito dar-lhe provimento parcial para que a multa qualificada seja reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

ACÓRDÃO 2002-009.843 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11020.722428/2018-22

DOCUMENTO VALIDADO