



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.722683/2017-94
ACÓRDÃO	2001-008.137 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROMEU SALARO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. SUMULA CARF nº 02. Recurso tempestivo. Não conhecimento relativo às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade uma vez que não compete ao julgador administrativo se debruçar sobre tais alegações.

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

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo tributável na declaração de ajuste da pessoa física, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados praticados, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária.

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO-SCP. OBJETO REAL. EVASÃO TRIBUTÁRIA.

Sociedades em Conta de Participação com existência meramente formal, criadas com objetivo principal de burla aos limites para opção pelo lucro

presumido, não podem ser opostas ao Fisco, que deve buscar os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA.

A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. POSSIBILIDADE. CABIMENTO.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade, rejeitar as alegações de nulidade e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, bem como para compensar os tributos pagos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos reclassificados com o imposto apurado no Auto de Infração antes da aplicação da multa de ofício. Vencido o conselheiro Carlos Marne Dias Alves e a conselheira Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça, que davam provimento parcial em menor extensão. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Carmelina Calabrese, que vencida, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Carmelina Calabrese (substituta integral), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente). Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Trata-se de Auto de Infração no qual foi constituído o crédito tributário correspondente ao Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (IRPF), relativo aos anos-calendário de 2011 e 2012, no valor original de R\$178.215,58, sobre o qual incidem a multa de ofício proporcional de 150%, no valor de R\$267.323,37 e juros moratórios calculados até o mês de setembro de 2017, no valor de R\$90.123,97, perfazendo um montante de R\$535.662,92.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 12-116, apurou-se que, nos anos calendário 2011 e 2012, o sujeito passivo auferiu rendimentos tributáveis, mas não os ofereceu à tributação do IRPF em suas declarações de ajuste anual.

A ação fiscal foi decorrente da Operação Zelotes. Deflagrada em 26/03/2015, em conjunto pela Polícia Federal, Ministério Público Federal, Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda e Receita Federal do Brasil, a Operação Zelotes tinha como objetivo desarticular organização (composta por pessoas físicas e jurídicas, entre elas: integrantes e ex-integrantes do CARF, advogados, lobistas, consultores e empresários); suspeita de manipular julgamentos de processos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda. Nos termos da investigação, a organização utilizava-se de empresas de advocacia e consultoria como interpostas pessoas, visando encobrir a atuação delituosa dos agentes, tudo de forma a tentar conferir aparência supostamente lícita aos negócios e contratos firmados para defesa de empresas que eram parte em processos administrativos tributários.

O procedimento fiscal refere-se à atuação, no período de 2009 a 2012, do escritório de assessoria e consultoria SBS Consultoria Empresarial S/C Ltda, CNPJ 37.081.171/0001-00 (da qual o sujeito passivo é sócio), juntamente com o escritório Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda, CNPJ 08.449.358/0001-08, e Flávio Ferreira de Oliveira, no PAF - Processo Administrativo Fiscal nº 13674.000107/99-90 da empresa Qualy Marcas Comércio e Exportação de Cereais Ltda (antiga Mokatrading Company Ltda) CNPJ 23.591.589/0001-45, em tramitação à época, junto ao CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Foi apurada infração decorrente de não oferecimento de rendimentos a tributação do IRPF nos anos de 2011 e 2012, recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de rendimentos recebidos pela pessoa física para os quais o sujeito passivo considerou receita da pessoa jurídica SBS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA, sendo, ainda, parte desses tratado como distribuição de lucros de SCP, esta constituída de forma fraudulenta.

Relativamente ao caso Qualy Marcas, foi constatada a falta de comprovação de serviços lícitos prestados nos autos do processo, em proporcionalidade aos valores recebidos - comprovação de ilícitos praticados na condução do processo junto ao CARF - interposição de pessoas jurídicas para dissimular a execução de trabalhos personalíssimos - movimentação de vultosos recursos financeiros entre os agentes envolvidos, dissimulados na forma de honorários estabelecidos em contratos de prestação de serviços de advocacia e em constituição de sociedade em conta de participação.

O relatório fiscal esclarece que:

Os Relatórios de Análise desenvolvidos pela Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda - COGER/MF e pela Coordenação Geral de Pesquisa e Investigação da Receita Federal do Brasil - COPEI/RFB, intitulados "CASO QUALY MARCAS", de suma relevância para a elucidação dos fatos, revelam fortes indícios de irregularidades no julgamento realizado em 01/02/2011, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº 9303-01.319 - beneficiando a empresa QUALY MARCAS com o aumento do valor a restituir na ordem de R\$ 36 milhões de reais pela inclusão de expurgos inflacionários nos cálculos da restituição; a existência de vínculo direto ou indireto de conselheiros que participaram do julgamento com agentes envolvidos na defesa da causa da empresa junto ao CARF, bem como, indícios de que o voto apresentado pela relatora do processo tenha sido produzido por intermediários da empresa.

Os Relatórios de Análise COGER/COPEI subsidiaram representação ao CARF, ensejando a decisão prolatada pela 3ª Turma do CARF na Resolução nº 9303-000.102 de 23/03/201713, pela anulação do Acórdão nº 9303-001.319, proferido em 01/02/2011.

O relatório fiscal descreve a tramitação do PAF da Qualy Marcas, que se encontrava no CARF desde 23/7/2001, quando foi apresentado recurso voluntário à decisão da DRJ.

Com o objetivo de ocultar a participação formal do escritório SBS e maquiar a relação de seus sócios com conselheiros do CARF que posteriormente atuariam no julgamento administrativo do PAF, a QUALY MARCAS firmou Contrato de Prestação de Serviços em 08/10/2009 unicamente com LEOVEGILDO CONSULTORIA. Entretanto, para distribuição do valor dos honorários pactuados com a QUALY MARCAS, LEOVEGILDO CONSULTORIA, SBS e FLAVIO constituíram em 03/12/2009 uma SCP (Sociedade em Conta de Participação) tendo como sócio ostensivo LEOVEGILDO CONSULTORIA.

A preocupação em ocultar a participação da SBS deve-se ao fato do então sócio da SBS, Agenor Manzano, ser pai do conselheiro Leonardo Manzan, que participou do julgamento de 01/02/2011.

O relatório fiscal destaca ainda que a relação de Leonardo Manzan com a SBS não se restringia a relações de parentesco, ele assinava documentos emitidos com timbre da SBS e possuía uma sala nas dependências desta. Além disso, Leonardo era genro do então presidente do CARF e ex-secretário da Receita Federal, Otacilio Cartaxo.

Na sequência, o relatório fiscal apresenta a legislação pertinente às SCP. Afirma que a contribuição do sócio participante deve resumir-se à entrega fiduciária de recursos à sociedade. No entanto, no presente caso, não haveria razoabilidade entre o valor supostamente investido pelos sócios participantes e o valor por estes recebidos da SCP. Além disso, teria havido simulação na constituição e encerramento da SCP.

Ademais, o Contrato Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP), em sua Cláusula Quinta estipulou a remuneração dos sócios, sendo de 33,34% ao sócio ostensivo e 33,33% a cada sócio participante. No entanto, o percentual de participação efetivamente realizado foi de 15% ao sócio ostensivo e de 33,33% e 51,67% aos sócios participantes FLAVIO e SBS, respectivamente. A cada valor recebido da QUALY MARCAS, era enviado por LEOVEGILDO, e-mail à FLÁVIO e aos sócios da SBS com a indicação do valor que coube a cada um.

A fiscalização considerou descaracterizada a SCP e passou analisar se houve prestação de serviços lícitos pela SBS, conforme item 5.5 do Relatório Fiscal. Concluiu que a SBS nada produziu nos autos do processo, tendo sido comprovada apenas a atuação formal do advogado Leovegildo.

A fiscalização intimou a SBS a esclarecer quais foram os serviços que prestou no PAF da Qualy Marcas que justificassem o recebimento de elevadas somas, mas obteve como resposta os mesmos documentos da atuação de Leovegildo nos autos do processo da Qualy Marcas.

A Qualy Marcas também foi intimada a esclarecer quais serviços contratou e pagamentos efetuou nos anos de 2010 a 2015, porém, em resposta, nada especificou/comprovou em relação aos serviços prestados pelas pessoas listadas no termo fiscal. Apenas apresentou contratos de prestação de serviços (os mesmos apresentados pela SBS) e especificou o objeto de cada contrato, bem como as respectivas notas fiscais emitidas por LEOVEGILDO CONSULTORIA e SBS relativamente aos valores pagos, constantes no termo fiscal.

José Leovegildo Oliveira Morais também foi intimado a prestar esclarecimentos. Informou sobre o contrato firmado com a Qualy Marcas e os serviços por ele prestados. Quanto à Flávio, informou que os pagamentos foram realizados em razão da participação daquele na SCP formada para a prestação dos serviços contratados pela QUALY MARCAS, serviços esses descritos na cláusula segunda do contrato de constituição da SCP, equivalentes a participação de 33,33% dos honorários de sucesso que ele recebesse da QUALY MARCAS e que o contrato firmado com a citada empresa previa a subcontratação.

Afirmou ainda que Flávio, entre outras atividades, realizava os cálculos e o contato direto com o cliente, e que atuava no processo desde o ano 2000.

Segundo o relatório fiscal:

Em que pese conste nos autos do PAF diversas planilhas de cálculo, nenhuma consta a identificação de FLÁVIO. Mesmo que se considere que essas tenham sido efetivamente elaboradas por FLÁVIO, ainda assim, há que se considerar a desproporção dos honorários pactuados em relação ao patrono da causa, advogado LEOVEGILDO (FLÁVIO 33,33% e LEOVEGILDO 15%). Acrescentasse, ainda, o fato de FLÁVIO ter atuado ilicitamente na condução do PAF, conjuntamente com a SBS e LEOVEGILDO, fato comprovado no item 5.6 deste relatório fiscal.

E ainda que nada foi comprovado quanto a prestação de serviços lícitos pela SBS, sendo que Leovegildo informou que foi a SBS Consultoria que levou o processo administrativo da Qualy Marcas a ele, em 2009, e que a referida empresa já atuava no caso desde 2002, conforme fls. 78.

O item 5.6 do Relatório Fiscal trata da atuação ilícita na condução do PAF, apresentando provas contidas em elementos objeto de apreensão e em dados oriundos de quebras de sigilo.

A Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda identificou, no Relatório de Análise nº12/2016, fls. 96-102, ligações telefônicas e troca de mensagens feitas entre os conselheiros do CARF, Judith do Amaral e Leonardo Manzan, sócios da SBS, Leovegildo Morais e Ramiro Júlio, sócio da Qualy Marcas.

A fiscalização conclui que os pagamentos feitos pela Qualy Marcas à SBS não foram relativos à prestação de serviços lícitos, objeto de contrato celebrado, uma vez que estes não foram comprovados por documentação hábil e idônea. Assim, restaram afastados os contratos celebrados:

O que realmente se constata é que os sócios da SBS, pelo nível de relacionamento que detinham, exerciam um papel de liderança de um grupo organizado objetivando estabelecer um elo de ligação entre a empresa contratante e conselheiros do CARF, com a finalidade de obter decisões favoráveis em processos administrativos fiscais, operações essas simuladas em contratos de prestação de serviços com recebimento de honorários. Ora, esse tipo de trabalho não encontra amparo no campo da licitude, logo foge do objeto e possibilidade legal de atuação de uma pessoa jurídica.

Há que se considerar que a comprovação de prestação de serviços ilícitos praticados pelos envolvidos, descritos no item 5.6 deste relatório fiscal, por si só contamina qualquer outro eventual serviço possivelmente lícito prestado por algum integrante do grupo, posto que não há como fazer uma separação do que teria sido pago por um eventual trabalho lícito e quanto foi pago pelo trabalho ilícito (corrupção, tráfico de influência, etc.). Neste caso, não há plausibilidade jurídica em defender a utilização de uma pessoa jurídica para recebimento e tributação de valores decorrentes de prestação de serviço ilícito.

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.

Doutra banda, à prestação de serviços ilícitos, que obviamente seria personalíssima, não se aplica o disposto no art. 129 da Lei 11.196/2005, posto que não se trata de atividade intelectual ou de natureza científica, artística ou cultural.

Sendo atuação personalíssima e não encontrando guarida no art. 129 da Lei 11.196/2005, é imperioso que a tributação recaia sobre o verdadeiro responsável pelo serviço personalíssimo prestado, ainda que ilícito, ou seja, a(s) pessoa(s) física(s).

Foi considerada base de cálculo do imposto na pessoa física dos sócios, a receita bruta da pessoa jurídica SBS, relativa ao caso em comento, excluída a parcela repassada a outros integrantes do grupo.

Ao sócio ROMEU SALARO foi tributado o valor de R\$ 55.438,00, rendimentos recebidos de pessoa jurídica no ano de 2011 e de R\$ 592.618,45, rendimentos recebidos de pessoa jurídica no ano de 2012 e não oferecidos a tributação do IRPF.

Foi aplicada multa qualificada de 150%, estabelecida no art. 44 §1º da Lei 9.430/96, devida em casos de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Ao utilizar-se do instituto “SCP” (meramente pró forma, sem existência fática) para ocultar os verdadeiros executores e beneficiários dos valores auferidos com a empreitada ilícita, ou ainda, ao utilizar-se de pessoas jurídicas para emitir notas fiscais, encobrindo a verdadeira natureza do trabalho realizado (corrupção de julgadores, tráfico de influência, simulando a contratação de serviços de consultoria ou assessoria, o sujeito passivo,

mediante ação dolosa busca impedir o conhecimento da natureza e circunstâncias materiais do fato gerador, enquadrando-se claramente no conceito de sonegação.

Da mesma forma dolosamente busca excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, tais como o verdadeiro sujeito passivo, ou a natureza do fato gerador, diminuindo o imposto devido e enquadrando-se no conceito de fraude.

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.

Como já mencionado, o sujeito passivo reduziu drasticamente a base de cálculo do imposto de renda incidente nas operações realizadas, já que considerou receita da pessoa jurídica SBS (Lucro Presumido) rendimentos auferidos por ele (pessoa física). Esclareça-se que os valores recebidos em 2011, e parte recebida em 2012, sequer foram tributados pela pessoa jurídica SBS, sendo tratados como distribuição de lucros de SCP (descaracterizada para fins tributários).

Ao agir em conjunto com os demais integrantes do esquema arquitetado (Leovegildo Consultoria por seu sócio Leovegildo Oliveira Moraes; Flávio Ferreira de Oliveira; demais sócios da SBS (Jorge Victor Rodrigues e Agenor Manzano); Ramiro Julio Ferreira Junior (sócio da QUALY MARCAS), entre outros), buscando todos o mesmo objetivo comum, enquadra-se também no conceito de CONLUÍO.

Por fim, o relatório fiscal sustenta que, caracterizado o dolo, a contagem do prazo decadencial não será feita nos termos do art. 150 do CTN, §4º, mas nos termos do art. 173, I, do CTN.

DA IMPUGNAÇÃO

Inicialmente, o impugnante afirma que as receitas sobre as quais foi lavrado o auto de infração foram regularmente tributadas na pessoa jurídica SBS Consultoria Empresarial SS Ltda e são relativas aos anos-calendário 2011 e 2012.

Sustenta que a SBS, juntamente com Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda, sócio ostensivo, e Flávio Ferreira Oliveira, constituíram uma Sociedade em Conta de Participação com o objetivo de prestar serviços de defesa no PAF 13674.000107/99- 90, de interesse da Qualy Marcas Comércio e Exportação de Cereais.

Afirma que foi obtido o resultado pretendido e Leovegildo Moraes emitiu notas fiscais, pagas pela Qualy Marcas:

Obtido o resultado pretendido na empreitada, Leovegildo Moraes emitiu notas fiscais de serviços que foram pagas pela Qualy Marcas. Leovegildo Moraes submeteu tais rendimentos à tributação e distribuiu o resultado líquido à SBS e a Flávio, nos percentuais a que cada um tinha direito, nos termos do contrato de constituição da SCP: 51,67% para a SBS e 33,33% para Flávio. A SBS distribuiu entre os seus sócios, a título de lucro, o que recebeu de Leovegildo Moraes. A parte que o impugnante recebeu a título de lucro foi declarada na sua declaração anual do imposto de renda como rendimento não tributável (lucro distribuído)

No acerto final de contas entre Leovegildo Moraes e Qualy Marcas, ficou ajustado que Leovegildo Moraes emitiria nota fiscal relativa apenas à sua parte que lhe cabia nos honorários e que a SBS Consultoria emitiria a nota fiscal relativa à sua parte e à do Flávio.

A SBS emitiu a nota fiscal respectiva. Recebeu os rendimentos e pagou todos os tributos incidentes sobre eles. O resultado líquido, depois de descontada a parte que cabia a Flávio, a SBS distribuiu entre os sócios, a título de lucro distribuído. O impugnante declarou na sua declaração anual do imposto de renda, como rendimento não tributável, o lucro distribuído.

Afirma que não havendo elementos técnicos que sustentem o lançamento tributário, os auditores-fiscais adentram a questão penal em discussão na ação 002869267.2016.4.01.3400, fazendo afirmações falsas e levianas e tentando induzir o julgador na análise da questão tributária.

Ressalta que:

O Autuado toma a liberdade de lembrar que, conforme § 1o do artigo 138 do Código Penal, responde pelo crime nele referido não apenas quem faz uma imputação falsa de crime, mas, também, quem a propaga ou divulga. Assim, para fins de responsabilidades futuras, nas diferentes ações que a lei coloca a seu dispor para reparar os danos que vier a sofrer, é que o Autuado faz estas considerações ao Relatório Fiscal. E que não seriam necessárias se os auditores fiscais tivessem se limitado ao aspecto técnico da autuação.

Passa a citar trechos do relatório fiscal, num total de oito, que, segundo ele contêm afirmações falsas.

TRECHO 01

"Trata-se de procedimento fiscal desencadeado em consequência da chamada OPERAÇÃO ZELOTES.

O escopo do procedimento fiscal refere-se à autuação, no período de 2009 a 2012, do escritório de assessoria e consultoria SBS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA CNPJ 37.081.171/0001-00, do qual o sujeito passivo é sócio juntamente com o escritório LEOVEGILDO MORAIS CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA, CNPJ 08.449.358/0001-08, e FLAVIO FERREIRA DE OLIVEIRA, no PAF – Processo Administrativo Fiscal nº 13674.000107/99-90 da empresa QUALY MARCAS COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS LTDA (antiga MOKA TRADING COMPANY LTDA), CNPJ 23.591.589/0001-45, em tramitação à época junto ao CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais."

Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria e Flávio Ferreira de Oliveira não são nem nunca foram sócios da SBS, apenas constituíram com ela uma SCP.

TRECHO 2

"Dentre os casos investigados, destaca-se o da QUALY MARCAS COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS LTDA (PAF 13674 000107/99-90. "CASO QUALY MARCAS"), posto que, como demonstraremos ao longo deste relatório fiscal, a discussão administrativa restou contaminada pela atuação ilícita dos agentes envolvidos, fazendo parte desses agentes o ora fiscalizado."

Nesse ponto, os auditores-fiscais fazem juízo de valor sobre matéria penal.

"TRECHO 3

"5 - O "CASO QUALY MARCAS" - Processo Administrativo Fiscal rr* 1M74.000107/99-90

Relativamente ao caso em comento, foram apurados os fatos adiante descritos, ficando constatada a falta da comprovação de serviços lícitos prestados nos autos do processo, em

proporcionalidade aos valor** recebidos - comprovação 0» ilícitos praticados na condução do processo junto ao CARF -interposição de pessoas jurídicas para dissimular a execução de trabalhos personalíssimos - movimentação de vultosos recursos financeiros entre os agentes envolvidos, dissimulados na forma de honcrano» estabelecidos em contratos de prestação de serviços de advocacia e em constituição de sociedade em conta de participação”

Segundo o impugnante, novamente, os auditores fazem juízo de valor, não tendo a menor noção do que afirmam e consideram como comprovados ilícitos que se encontram sob apreciação judicial. Afirmam ainda que os serviços prestados estão devidamente comprovados na ação penal referida. Passa a citar os serviços prestados por Leovegildo no PAF da Qualy Marcas.

Afirma que o contrato firmado entre Leovegildo e a Moka Trading / Qualy Marcas estabelecia o objeto dos serviços a serem prestados e estipulava honorários de sucesso e que os auditores-fiscais afirmam que tais honorários seriam desproporcionais aos serviços prestados, afirmação que seria fruto de desconhecimento técnico ou leviandade.

Afirma ainda que os percentuais estabelecidos são não apenas compatíveis com a demanda mas até bem abaixo do previsto em diversos atos normativos que tratam da estipulação de honorários.

TRECHO 4

“Divinópolis/MG procedeu aos cálculos, seguindo orientações da PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional Destes, tomou ciência o advogado Geraldo Magela Pinto Garcia em 14/02/2001 Referidos cálculos foram contestados pela empresa, uma vez que não incluíam os expurgos inflacionários de 1989 a 1990. Oportuno citar neste momento que já nesta época SBS e FLÁVIO atuavam no caso, porém com partopacao encoberta pelo escrrtório GMA - Geraldo Magela & Associados. Consultoria Tnbutana Ltda (advogado Geraldo Magela Pinto Gereis), que era quem atuava formalmente no processo. Conforme mostra o contrato firmado em 21/06/201025 entre a QUALY MARCAS (é época Indústria e Comércio de Café Irmãos Júlio Ltda) e a empresa GMA - Geraldo Magela A Associados, Consuttoria Tributaria Ltda, a GMA faria a instrução e o acompanhamento do pedido de restituição e compensação objeto do processo 13674.000107/99-90 Na mesma data. foi feito um aditivo ao processo 13674.000107/99-90. Na mesma data, foi feito um aditivo ao contrato firmado entre QUALY MARCAS (Café Irmãos Júlio) e a GMA para incluir uma cláusula prevendo a participação, em igualdade de condições, da SBS e de FLÁVIO na condução do processo de restituição. Neste particular, chama a atenção que neste aditivo, além de ter sido celebrado na mesma data do contrato original, o fato de que a mesma pessoa que assina o contrato pela GMA também assina o aditivo pela SBS, e também o fato de que a QUALY MARCAS não consta como parte que assina o aditivo.”

Sustenta o impugnante que há contradição entre o que afirmam os auditores e o Ministério Público Federal: enquanto para os primeiros o escritório Geraldo Magela e Associados seria um escritório "laranja", para o MPF trata-se de "referência em consultoria tributária em Minas Gerais".

TRECHO 5

'Importante salientar que referido* Relator*» de Análise COGER/COPEI subsidiaram representação ao CARF ensejando a decisão proletada pela 3ª Turma do CARF na

Resolução n° 9303-000 102 de 23703/201713. pela anulação do Acórdão n° 9303-001.319. proferido em 01/02/2011.

Diente do exposto voto por reconhecer a nulidade do Acórdão n° 9303001319. proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fisais do CARF. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal n° 13674 000107/9990 O rafando processo deverá ser sorteado para relatora entre os conselheiros integrantes oeste colegiado, para julgamento dos emoargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do Acórdão CSFtF/0305 670. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Possas'

O Acórdão n° 9303-001.319, proferido em 01/02/2011, foi anulado, em 2017, face a provocação da Corregedoria do Ministério da Fazenda. O CARF entendeu que o conselheiro Leonardo Manzan não poderia ter participado daquele julgamento porque tinha interesse indireto no resultado, dado que o seu pai, Agenor Manzano, era sócio da SBS, empresa que tinha participação nos honorários de sucesso pactuados entre Leovegildo Moraes e Moka Trending. Mas, não houve nenhum pronunciamento sobre o mérito daquele julgamento. Mesmo porque, o mérito do acórdão anulado - inclusão de expurgos inflacionários em cálculos de restituição de indébito tributário - é idêntico ao de centenas de acórdãos do CARF. conforme exemplares anexos (doc. 6) Ademais, essa matéria, quando foi julgada em 2011, já estava definida em Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRJ/Nº 2601/2008, de 20 de novembro de 2008), parecer esse que é citado no voto da Conselheira Judith. Além disso, a matéria também tinha sido decidida pelo STJ em sede de recurso repetitivo - art. 543-C, do CPC de 1973 -, de observância obrigatória pelo CARF, por força do art. 62- A, do seu Regimento Interno)

O julgamento em referência contou com oito votos a favor do recurso do contribuinte e apenas dois votos contra. Votaram a favor: Judith do Amaral Marcondes (relatora), Nanei Gama, Leonardo Manzan, Rodrigo Miranda, Maria Thereza Martinez, Susy Hoffmann, Caio Marcos Cândido e Rodrigo Possas (o mesmo que agora, como relator, votou pela anulação do acórdão, por vício de impedimento). O voto do conselheiro Leonardo Manzan foi irrelevante para o resultado do julgamento, haja vista que se ele tivesse se absterido de votar, o resultado do julgamento seria o mesmo, com sete votos (em vez de oito) a favor do recurso do contribuinte.

TRECHO 6 (D. 19)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis/MG ainda apresentou um último embargo de declaração não conhecido por maioria de votos pela CSRF (Acórdão nº 9303-01.827) em seção de 01/02/2012. vencidos os conselheiros Júlio Cesar Alves Ramos (relator) e Marcos Aurélio Pereira Valadão Participaram ainda do julgamento Henrique Pinheiro Torres (relator designado). Otacilio Dantas Cartaxo (ptesidente). Nanei Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Possas, Francisco Mauricio Rabelo de AJoquerqua Silva Maria Tereza Martinez Lopez e Susy Gomes Hoffmann”

Aduz que Otacílio Cartaxo foi absolvido sumariamente na ação penal e que a sua absolvição sumária desmonta a estória fantasiosa de que o julgamento teria sido viciado por atos de corrupção. Os demais acusados de corrupção no "Caso Qualy" - Judith Amaral e Leonardo Manzan - não participaram desse julgamento. Leonardo não pertencia mais ao CARF quando o julgamento ocorreu.

TRECHO 7

“A relação de LEONARDO MANZAN com a SBS vai além do parentesco LEONARDO MANZAN assinava documentos tais como contratos de prestação de serviços e procurações emitidos em papel com timbre da SBS bem como possuía uma sala nas

dependências desta tocai objeto de cumprimento de mandado de busca e apreensão no âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES"

O imóvel onde se encontra instalada a SBS Consultoria, que era de propriedade dessa empresa, foi adquirido em 2008 por Agenor Manzano, pai de Leonardo Manzan, conforme comprova documento anexo (doc. 9). A SBS tornou-se inquilina de Agenor Manzano. Trata-se de um imóvel que comporta várias salas de escritórios. É natural, portanto, que Leonardo Manzan, a partir de então, tivesse passado a utilizar uma dessas salas para suas atividades advocatícias. Destaque-se que Leonardo Manzan é advogado, foi conselheiro do CARF como representante dos contribuintes, do qual se afastou em 2011. Não tinha impedimento para exercer a advocacia nem antes nem depois de ser conselheiro do CARF.

TRECHO 8

Crime de Calúnia cometido pelo» fiscais:

"O voto apresentado pela conselheira fazendária JUDITH OO AMARAL MARCONDES ARMANDO no Acórdão n° 9303-01 319 em 01/C2/2011104 consiste na reprodução da minuta elaborada pelo grupo FLEOVEGILDO/SBS/FLAVIO. diferenciando-se apenas pela Inclusão do penúltimo parágrafo (fl 76)

O sujeito passivo afirma que este trecho é uma calúnia dos fiscais. Sustenta que quando Jorge Victor supostamente encaminhou uma minuta de voto semelhante ao proferido pela conselheira Judith, a pauta da sessão da CSRF já havia sido publicada. Assim, o voto dela já deveria estar pronto e disponibilizado aos colegas. Ademais, a tributação que está sendo realizada na pessoa física não tem nenhuma relação com a questão do voto da relatora, que é analisado na esfera criminal.

A impugnação passa então a discorrer sobre causas de nulidade do auto de infração. Sustenta que há incompetência da autoridade que efetuou o lançamento, dizendo a repartição competente é a do seu domicílio tributário, logo a lavratura somente poderia ter sido realizada pela DRF-Brasília.

Afirma ainda que, para o procedimento fiscal fosse realizado por repartição diferente da que indica, deveria haver autorização prévia do Superintendente da RFB na 1ª Região Fiscal, de acordo com o art. 5º do art. 7º da Portaria RFB 1.6787/2014 (sic). Cita o art. 904 do RIR/99, o Decreto 3.274/2001 e jurisprudência do TRF 1.

Ressalta que, como os auditores que realizaram o procedimento fiscal estão localizados na 10ª Região Fiscal, e o seu domicílio na 1ª Região Fiscal, o TDPF-F somente poderia ter sido expedido após o Coordenador-Geral de Fiscalização ouvir o Superintendente da 1ª Região Fiscal e emitir ordem de serviço nesse sentido.

Ainda em sede de preliminares, argumenta que reexame de período já fiscalizado, sem emissão de ordem escrita da autoridade competente. Aduz que foi fiscalizado, em procedimento de revisão de declaração, exercícios 2012 e 2013, pela Divisão de Fiscalização da RFB em Brasília-DF, tendo sido as exigências atendidas. Que para que a fiscalização sobre o mesmo período fosse reaberta deveria haver ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da RFB, conforme art. 906 do RIR/99. Como essa exigência não teria sido observada, o lançamento seria nulo.

Esclarece que não houve omissão de rendimentos. Os valores objeto do auto de infração foram declarados e tributados na pessoa jurídica e declarados pelo contribuinte como provenientes de distribuição de lucros, e portanto, estão isentos do IR.

A impugnação segue, dizendo que:

1. não houve desconconsideração formal do contrato de prestação de serviços que deu origem à SCP. Não obstante, o negócio jurídico foi desconconsiderado e os rendimentos a ele correspondente foram imputados como tributáveis na pessoa física de cada sócio.

2. a autoridade fiscal não possui competência para desconconsiderar os negócios jurídicos da forma como fez, razão pela qual o lançamento tributário é nulo. Alega que não foi editada lei ordinária estabelecendo os procedimentos necessários para desconconsiderar atos ou negócios jurídicos, prevista no parágrafo único do art. 116, do CTN;

3. decaiu o direito de a Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2011, segundo precedente do STJ que menciona bem como §4º do art. 150 do CTN, que implica contagem de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador. Menciona ainda decisão do CARF segundo a qual, comprovado o dolo, a fraude ou a simulação, a contagem do prazo decadencial de cinco anos desloca-se do art. 150, §4º para o art. 173, I, do CTN, concluindo que

Ante o exposto, impõe-se o cancelamento da exigência tributária relativa ao ano calendário de 2011, vez que a decadência do direito de proceder ao lançamento consumou-se em 01/01/2017 ou em 19/04/2017, conforme o critério que se adote para contagem do termo inicial: primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (01/01/2012) ou a partir da data da entrega da declaração anual de ajuste (19/04/2012).

No mérito, sustenta que:

4. a reclassificação dos rendimentos decorreu de juízo de valor dos auditores-fiscais, segundo os quais o trabalho da SBS consistiu em atos de corrupção dos julgadores do CARF e tráfico de influência. Ainda que tal fato fosse verdadeiro, não daria suporte à tributação, na pessoa física dos sócios, dos rendimentos recebidos pela pessoa jurídica e nela já tributados.

5. não houve ato de corrupção; os serviços contratados foram efetivamente prestados; Leovegildo e a SBS Consultoria têm diversas parcerias; nos contratos de parceria, a divisão de honorários é questão privada entre as partes; a desconconsideração da SCP é irrelevante para a tributação na pessoa física do sócio em relação aos honorários que a SBS recebeu diretamente da Qualy marcas; se fosse lícita a desconconsideração da SCP, a tributação deveria ter sido feita na pessoa jurídica SBS Consultoria, titular dos rendimentos; o redirecionamento para os sócios da SBS somente poderia ocorrer na impossibilidade de cobrança da pessoa jurídica e ainda assim, somente no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

6. a fiscalização afirma que os rendimentos que a SBS recebeu foram para a corrupção de conselheiros do CARF, mas não indica os conselheiros corrompidos, nem quanto teriam recebido, limitando-se a formular suposições sobre se o voto proferido pela conselheira Judith do Amaral Marcondes teria sido preparado no âmbito da SBS. Afirma que o único elemento que embasa este entendimento é o fato de Jorge Victor, então sócio da SBS, ter supostamente encaminhado a Leonardo Manzan uma minuta de voto muito semelhante ao que foi proferido pela conselheira. No entanto, tal fato ocorreu após a publicação da pauta da sessão em que o processo foi julgado e, de acordo com o Regimento Interno do CARF, os conselheiros devem disponibilizar seu voto aos demais conselheiros antes da sessão de julgamento. Assim, esse fato apenas indicaria que alguém teve acesso ao voto da conselheira, mas não permitiria concluir que foi preparado por outrem.

7. admite que existe uma ação penal relativa ao caso Qualy, na qual o MPF acusa de corrupção os ex-conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Judith do Amaral Marcondes e Leonardo Manzan, tendo o primeiro sido absolvido por falta de provas.

8. a denúncia do MPF afirma que os valores recebidos pela SBS Consultoria teriam sido sacados em espécie para pagamento da suposta propina, porém o laudo pericial da Polícia Federal atesta que não houve saques em dinheiro de valores significativos, nas contas bancárias da SBS e que nenhum recurso foi transferido para Leonardo Manzan, Judith do Amaral ou Otacílio Cartaxo.

9. os serviços foram efetivamente prestados, sendo que Leovegildo, Flávio e a SBS atuavam cada um na sua esfera de atribuições: parte jurídica, Leovegildo Moraes; parte técnica de cálculos, Flávio; e parte comercial - negociação de honorários, cobrança de honorários devidos e todo relacionamento com o cliente - SBS. As peças produzidas nos autos estavam a cargo do advogado José Leovegildo Oliveira Moraes, regularmente constituído nos autos. A esse advogado competia praticar todos os atos necessários à defesa do seu constituinte, especialmente os privativos de advogado. Por isso a SBS não tinha que praticar nenhum ato processual. Mas isso não excluía a sua colaboração.

10. O processo Qualy Marcas já tramitava no CARF desde 2002, com a interposição de diversos recursos, e a SBS já atuava no processo desde esta época, por meio do então sócio EIVANY ANTÔNIO DA SILVA, que por ser advogado, tinha procuração e subscreveu peças:

(...) Logo, quem obteve o resultado parcialmente favorável à pretensão discutida, resultado esse que está mencionado no contrato de prestação de serviços como "valores incontroversos" da demanda, foi a SBS. Por via de consequência, a essa empresa assistia o direito de receber pelo resultado do trabalho executado antes da contratação de Leovegildo Moraes. Esta foi a razão pela qual lhe coube um percentual maior no rateio dos honorários.

11. a divisão de honorário é matéria de natureza privada e que a parceria estabelecida entre Leovegildo e a SBS para atuação no processo Qualy Marcas não foi a única estabelecida entre as partes. Cita o art. 421 do Código Civil sobre a liberdade de contratação.

12. não procedem os reflexos da desconsideração da SCP nos sócios da SBS, pois a desconsideração jurídica desse negócio jurídico somente pode produzir efeitos em relação a quem dele fez parte. A consequência da desconsideração da SCP seria a tributação na pessoa jurídica SBS Consultoria, que foi quem recebeu os rendimentos e isso apenas em relação aos valores que foram repassados por Leovegildo, a título de participação na SCP. Os rendimentos que a SBS recebeu diretamente da Qualy Marcas já foram oferecidos a tributação por ela mesma.

13. o fundamento adotado para a tributação da pessoa física foi o art. 149, VII do CTN, norma geral de Direito Tributário, que autoriza a revisão do lançamento já efetuado, qualquer que seja o tributo. Mas ele não é base legal para a tributação do imposto sobre a renda. Afirma que para que o fato gerador ocorra, em se tratando de imposto de renda, é necessário que haja a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, nos termos do art. 43 do CTN e que quem teve a disponibilidade econômica da renda foi a pessoa jurídica SBS Consultoria, que os ofereceu à tributação. Não ocorreu o fato gerador do imposto de renda pessoa física porque a pessoa física Romeu Salaro não recebeu os rendimentos nem houve qualquer omissão da sua parte. O que a pessoa física do impugnante recebeu foi o lucro distribuído pela pessoa jurídica.

14. a tributação não pode decorrer do "achismo" dos fiscais. Não houve contrato celebrado para fins ilícitos;

15. não há base legal para desconsiderar a SCP. Segundo os auditores-fiscais, os sócios participantes teriam de ser exclusiva e necessariamente investidores de capital, no que estão equivocados. O art. 991 do Código Civil não impede que sócios participantes de uma SCP contribuam com o objeto social por meio da prestação de serviços:

16. a participação nos resultados pode ser livremente estipulada entre as partes. Os valores recebidos foram declarados e tributados.

17. a formação da SCP antecedeu a contratação do sócio ostensivo e todos os que participaram dessa contratação o fizeram na expectativa de que o serviço contratado fosse prestado por todos os participantes, em parceria.

Quanto à multa agravada:

18. foi regular e lícita a constituição da SCP, bem como foi lícita a distribuição dos resultados apurados;

19. nenhum recurso da SBS foi utilizado para corromper conselheiro do CARF;

20. nos valores recebidos da Qualy Marcas pelo sócio ostensivo e na parcela dos honorários paga pela Qualy diretamente à SBS não houve qualquer omissão ou supressão de tributos;

21. o impugnante recebeu da SBS o lucro líquido distribuído, que foi devidamente declarado na sua declaração anual de rendimentos;

22. a alteração da classificação jurídica de tais rendimentos não se enquadra no conceito de fraude ou sonegação;

23. não se verificou ação ou omissão no sentido de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

24. a fiscalização tinha acesso a qualquer momento aos livros e documentos fiscais da SBS Consultoria, bem como aos dados de interesse fiscal em relação aos demais participantes e eventuais anomalias no recolhimento de tributos seriam facilmente identificadas uma vez que a empresa pagava o imposto de renda pelo lucro presumido, o que torna mais fácil a auditoria fiscal;

25. demonstrada que não houve nenhuma situação que impedisse ou retardasse o conhecimentos das operações por parte da autoridade fazendária, o enquadramento no art. 71 é incabível;

26. quanto à fraude, o presente caso configura tão somente divergência de interpretação;

27. a formalização da SCP foi um procedimento lícito, que não afetou o conhecimento do fato gerador nem evitou ou diferiu o pagamento de tributos, não se verificando a hipótese prevista no art. 72;

28. a ausência de conluio, por decorrência, está caracterizada. A SCP foi constituída nos termos da legislação de regência, desenvolveu o objeto lícito do contrato, cumpriu integralmente suas obrigações fiscais e manteve a autoridade fiscal permanentemente informada de todos seus procedimentos. A SCP realizou seus trabalhos com a participação dos seus sócios, nos termos estabelecidos no contrato. Houve tão somente a conjugação de esforços, afastado qualquer conluio, acusação que resulta do entendimento equivocado dos autuantes.

Afirma ainda que:

29. é certo que o contencioso administrativo não tem competência para reconhecer a inconstitucionalidade de lei, mas questiona desde já a inconstitucionalidade do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, porque essa matéria está submetida à deliberação do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 736.090/SC;

30. mesmo que estivesse correto o procedimento do Fisco, impunha-se necessária a compensação dos tributos federais já pagos pela SBS Consultoria, bem como a dedução das despesas incorridas na pessoa jurídica no desenvolvimento dos serviços;

31. como os rendimentos já foram tributados na pessoa jurídica, não pode a União desconsiderar a tributação já ocorrida. Caso essa tributação seja indevida, como afirma a fiscalização, os tributos federais pagos também seriam indevidos e devem ser compensados;

32. caso a autoridade julgadora decida manter o lançamento tributário, ainda que parcial, o impugnante requer que seja determinada a compensação de tributos federais já pagos na pessoa jurídica, bem como reduzir a base de cálculo para considerar as despesas necessárias à percepção dos rendimentos, nos termos escriturados pela pessoa jurídica pagadora dos rendimentos auferidos pela pessoa física.”

Decisão da DRJ de fls. 2.418/2.459 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo tributável na declaração de ajuste da pessoa física, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados praticados, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária.

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO-SCP. OBJETO REAL. EVASÃO TRIBUTÁRIA.

Sociedades em Conta de Participação com existência meramente formal, criadas com objetivo principal de burla aos limites para opção pelo lucro presumido, não podem ser opostas ao Fisco, que deve buscar os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA.

A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária. Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas na prática de atos de forma consciente e deliberada visando sonegar tributo, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF.

Revela-se incabível a pessoa física pleitear em seu nome a compensação do crédito tributário lançado de ofício em face dela com os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 2.468/2.548 é apresentado recurso voluntário no qual os argumentos tecidos em sua impugnação são repisados. Em síntese é argumentado, preliminarmente: i) nulidade do auto de infração por ter sido lavrado por repartição diversa de seu domicílio; ii) ausência de prévia autorização do Superintendente da RFB para que o sujeito passivo possa ser fiscalizado por repartição diversa da de seu domicílio; iii) ausência de ordem escrita do Superintendente ou Delegado para reexame de pedido já fiscalizado; iv) nulidade decorrente da ausência de ato formal de desconsideração da sociedade em conta de participação.

Como prejudicial de mérito é alegada a decadência parcial do crédito tributário em razão da necessidade de aplicação do Art. 150, §4º, CTN.

No mérito, o Recorrente alega ser falso o pressuposto adotado pela autuação – de que o serviço prestado pela SBS Consultoria teria sido de corrupção de conselheiros do CARF. Que os rendimentos foram declarados como isentos e recebidos pela pessoa jurídica e nela foram totalmente tributados e que não existe amparo legal para a pretensão do Fisco e que sequer teria havido desconsideração da pessoa jurídica. Que o redirecionamento da tributação para os sócios somente poderia ser realizado nos termos dos Arts. 134, VII e 135, I, CTN e que nenhum desses casos restou configurado. Questiona a impossibilidade de cobrança da multa qualificada em 150%. Por fim requer que em caso de manutenção do lançamento que seja compensado do imposto exigido aquele já efetivamente recolhido na pessoa jurídica. Salienta que o acórdão recorrido não enfrentou todos os pontos trazidos em sua defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo, contudo, dele conheço parcialmente, exceto das alegações de ilegalidade. Explico.

Um dos tópicos do recurso apresentado versa sobre a suposta inconstitucionalidade do Art. 44, §1º da Lei 9430/96.

Ocorre que, quanto a esse questionamento é importante frisar que o julgador administrativo está adstrito à aplicação das regras vigentes no ordenamento jurídico, de modo que qualquer arguição relativa a ilegalidades ou inconstitucionalidades não podem ser apreciadas no contencioso fiscal, devendo tal discussão ser remetida ao Poder Judiciário. Nesse sentido, destaco trecho do voto vencido do acórdão de nº 2202-008.460 de relatoria da Conselheira Sonia de Queiroz Accioly:

“Cumpre consignar ser vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.”

É ver ainda o teor da Sumula 02 do CARF, no mesmo sentido:

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

II – DAS PRELIMINARES ALEGADAS – NULIDADE

Inicialmente o Recorrente afirma que a decisão da DRJ não teria enfrentado todos os pontos de sua impugnação, o que não corresponde com a realidade. Todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido e que nenhum argumento novo foi apresentado no bojo do recurso voluntário.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e ainda no art. 50 ad Lei 9.784/1999, confirmo e adoto a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos quanto aos arguições preliminares.

Quatro são as alegações relativas a nulidade do auto: i) nulidade do auto de infração por ter sido lavrado por repartição diversa de seu domicílio; ii) ausência de prévia autorização do Superintendente da RFB para que o sujeito passivo possa ser fiscalizado por repartição diversa da de seu domicílio; iii) ausência de ordem escrita do Superintendente ou Delegado para reexame de pedido já fiscalizado; iv) nulidade decorrente da ausência de ato formal de desconsideração da sociedade em conta de participação.

Vejamos cada uma delas.

As argumentações relativas a nulidade do AI por ter ele sido lavrado por repartição diversa de seu domicílio e da ausência de prévia autorização do Superintendente da RFB para que o sujeito passivo possa ser fiscalizado por repartição diversa da de seu domicílio podem ser enfrentadas conjuntamente e muito não precisa ser dito em razão do que determina a sumula 27 do CARF, segundo a qual: *“É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.”*

Importante salientar que a aplicação de entendimentos sumulados por este Conselho é obrigatória sob pena de responsabilidade funcional e eventual perda de mandato do conselheiro, como determina o Art. 85, VI do RICARF.

Não obstante, a decisão da DRJ enfrentou pormenorizadamente o ponto, é ver:

“Preliminarmente, o impugnante pede a nulidade por incompetência da autoridade que efetuou o lançamento. Afirmo que a repartição competente é a do seu domicílio tributário, logo a lavratura somente poderia ter sido realizada pela DRF-Brasília.

Nos termos do artigo 25 do Anexo I do Decreto nº 9.003/2017 atualmente vigente, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) executar o lançamento dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos tributos de competência da União. Sendo esta responsabilidade da RFB, o Ministério da Fazenda fixa a organização interna do órgão e o faz por meio do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017.

Cabe aqui ainda recordar as disposições da Lei 9.784/99 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal de maneira geral e tem aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal previsto no Decreto 70.235/72.

Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.

No caso dos autos, o órgão administrativo a que alude o referido dispositivo é a Secretaria da Receita Federal do Brasil e não uma de suas unidades descentralizadas.

Já a competência para verificação da regularidade no cumprimento das obrigações tributárias é do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

O artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, define que a constituição do crédito tributário mediante lançamento é atribuição privativa dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

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;

Diante dos dispositivos mencionados, fica claro que a autoridade competente para efetuar o lançamento do crédito tributário é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Naturalmente, os auditores estão distribuídos espacialmente por todo o território nacional, lotados nas diversas unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, surgindo

assim a questão da fixação dos limites dentro dos quais será exercida a competência para efetuar o lançamento.

Os §§2º e 3º do artigo 9º, do Decreto nº 70.235/1972 assim dispõem:

Decreto nº 70.235/1972:

“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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º - (...)

§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 8.748/1993)

§3º - A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748/1993)

(...)”

Por oportuno cabe ainda citar a Súmula nº 27 do CARF:

“É válido o lançamento formalizado por AFRFB de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.”

Ademais, conforme relatório fiscal, às fls. 16, a Coordenação Geral de Fiscalização - Cofis, por meio de portaria específica, instituiu Equipes Especiais de Fiscalização (EEF), de abrangência nacional, destinadas à execução dos procedimentos fiscais relacionados à Operação Zelotes, dentre as quais a que realizou a autuação objeto do presente processo.”

Quanto a alegação de nulidade relativa a ausência de ordem escrita do Superintendente ou Delegado para reexame de pedido já fiscalizado, assim dispõe a decisão da DRJ:

“O impugnante afirma ainda que se trata de reexame de período já fiscalizado, sem emissão de ordem escrita da autoridade competente. Aduz que foi fiscalizado, em procedimento de revisão de declaração, exercícios 2012 e 2013, pela Divisão de Fiscalização da RFB em Brasília-DF, tendo sido as exigências atendidas e que para que a fiscalização sobre o mesmo período fosse reaberta deveria haver ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da RFB, conforme art. 906 do RIR/99.

Neste ponto, lembro que o Código Tributário Nacional, em seu art. 149, inciso VII dispõe que:

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

(...)

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

Assim, ainda que tivesse havido procedimento de revisão de declaração, este certamente não teria abarcado os fatos geradores objetos do auto de infração, que apenas posteriormente chegaram ao conhecimento da fiscalização.

Quanto à nulidade do lançamento, cabe transcrever as regras contidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, balizador do Processo Administrativo Fiscal. São elas:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Como se vê o dispositivo preconiza apenas dois vícios insanáveis, conducentes à nulidade do lançamento: a incompetência do agente responsável pelo ato e a preterição do direito de defesa. Do que se depreende dos autos não ocorreu a nulidade a que se refere o inciso I, posto que o auto de infração foi lavrado por agente competente, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, tendo sido observadas as demais formalidades legais previstas.

A outra hipótese de vício insanável que leva à nulidade é o cerceamento do direito de defesa, previsto no inciso II, que também não se deu nos autos, pelo que afasto a preliminar de nulidade.”

Quanto à última alegação: nulidade decorrente da ausência de ato formal de desconsideração da sociedade em conta de participação, trata-se de questão meritória e que será trabalhada abaixo.

Afasto, assim, todas as alegações de nulidade levantadas pelo Recorrente.

III – DA PREJUDICIAL DE MÉRITO – DECADÊNCIA

Foi suscitada a decadência parcial do crédito tributário, relativo ao ano-calendário de 2011 considerando que a DAA teria sido tempestivamente apresentada na qual os rendimentos em discussão foram declarados como não tributáveis e assim sendo, o termo inicial da contagem do prazo decadencial seria a data de entrega da declaração e não o primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A decisão da DRJ afastou tal argumento aplicando o Art. 173, I, CTN sob a justificativa que teria ocorrido fraude sendo esse o ponto de discordância do Recorrente que entende não ter havido fraude de modo que entende que o dispositivo legal aplicável ao caso seria o Art. 150, §4º, CTN.

Com razão da decisão de primeira instância, a qual mantenho por seus próprios fundamentos, abaixo reproduzida:

“Decadência.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, com garantia à administração tributária de fiscalizar a atividade do contribuinte, homologando-a ou dela discordando, com o lançamento de ofício da diferença detectada.

O prazo decadencial para se efetuar o lançamento do tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

[...]

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, onde o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

[...]

A regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

A descrição contida no tópico anterior não deixa dúvida de que o autuado agiu dolosamente com o intuito de sonegar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, em conluio com outras pessoas físicas e jurídicas, razão pela qual não se pode empregar no caso concreto a dicção contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, o Auto de Infração lavrado em 19/09/2017 e com ciência do interessado em 03/10/2017, referente aos anos-calendário 2011 e 2012, não ultrapassou o período previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência.”

IV – DO MÉRITO

Conforme já salientado acima, todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido e que nenhum argumento novo foi apresentado no bojo do recurso voluntário.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), confirmo e adoto parcialmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Meus únicos pontos de discordância da decisão da DRJ giram em torno da impossibilidade do Recorrente compensar os valores por ele devidos com os tributos já recolhidos

pela pessoa jurídica e ainda, a necessidade de adequação da multa qualificada para que corresponda a 100% do valor do tributo – e não 150% - em razão de alteração legislativa mais benéfica para o contribuinte.

Abaixo, reproduzo as razões de decidir do acórdão da DRJ com os quais concordo e adoto como fundamento da decisão em segunda instância:

“Conforme relatado, em procedimento de auditoria fiscal foi lavrado auto de infração contra o contribuinte por omissão de rendimentos tributáveis. Tais rendimentos, que foram declarados pelo contribuinte como lucros distribuídos isentos de imposto de renda, seriam fruto de atividades ilícitas acobertadas por intermédio da pessoa jurídica SBS Consultoria e de SCP formada entre esta, Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria e Flávio Ferreira de Oliveira para atuação do PAF 13674.000107/99-90, da Qualy Marcas, junto ao CARF.

A defesa alega que não houve atividade ilícita: a SBS prestou os serviços para os quais foi contratada, não ficou provada a corrupção de conselheiros do CARF e que, ainda que tivesse havido ilícitos, isso não significaria a possibilidade de exigir imposto de renda da pessoa física, pois quem deveria ser tributado seria a pessoa jurídica SBS Consultoria, sócia da SCP. Além disso, os valores recebidos já foram tributados nas pessoas jurídicas, tanto a parcela recebida por Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria como os valores recebidos diretamente da Qualy Marcas pela SBS.

Assim, para o deslinde da questão, tendo em vista que a fundamentação do lançamento abarcou o artigo 55, X, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999, é essencial determinar se os rendimentos em questão são derivados de atividades ou transações ilícitas ou foram percebidos com infração da lei.

De sua parte, a fiscalização apresenta diversos elementos que corroboram que os rendimentos foram fruto de atividades ilícitas. Assim, vejamos.

1. Desconsideração da Sociedade em Conta de Participação - SCP

A QUALY MARCAS contratou o advogado JOSÉ LEOVEGILDO DE OLIVEIRA MORAIS, CPF 061.505.355-68, da empresa LEOVEGILDO CONSULTORIA, nos termos do Contrato de Prestação de Serviços datado de 08/10/2009, sendo que as tratativas de contratação do citado advogado pela QUALY MARCAS deram-se por indicação da SBS.

De acordo com o relatório fiscal:

Ato contínuo, para que os demais envolvidos também assegurassem o proveito de suas participações, no dia seguinte, 09/10/2009, JORGE VICTOR enviou mensagem a LEOVEGILDO informando que ROMEU SALARO, também sócio da SBS (ora fiscalizado), sugerira a constituição entre as partes de uma Sociedade de Propósito Específico (SPE) ou uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), para evitar incidência de imposto.

(...)

Neste contexto, LEOVEGILDO CONSULTORIA, SBS e FLÁVIO constituíram em 03/12/2009 a SCP, cujo Contrato Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP) foi formalizado nos exatos termos da minuta, tendo a SCP o mesmo objeto do Contrato de Prestação de Serviços anteriormente firmado pela empresa MOKA TRADING COMPANY LTDA (QUALY MARCAS) e LEOVEGILDO CONSULTORIA.

(...)

Os fatos descritos permitem a conclusão de que se trata de uma parceria de serviços entre LEOVEGILDO CONSULTORIA, SBS e FLAVIO, para atuação em conjunto na condução do PAF, dissimulada mediante a constituição de uma SCP. De logo, é possível perceber a conduta planejada consubstanciada na formalização de uma SCP que não teve existência fática, apenas formal, objetivando benefício tributário e ocultação dos verdadeiros parceiros que, em tese, atuariam no PAF.

Em e-mails trocados entre Flávio, Jorge Victor, Leovegildo e Ramiro Julio Ferreira Junior, sócio da QUALY MARCAS, sobre a condução do processo e anexados aos autos, é mencionada a preocupação em caracterizar qualquer relação do conselheiro Leonardo Manzan com a SBS, haja vista este ser filho de Agenor Manzano, sócio da SBS, e genro do então presidente do CARF e ex-secretário da Receita Federal, Otacílio Cartaxo.

Assim, a SCP teria sido constituída de forma a ocultar a relação existente entre a SBS Consultoria e o conselheiro do CARF Leonardo Manzan, além de reduzir a tributação incidente.

Segundo o relatório fiscal:

À época dos fatos faziam parte do quadro societário da SBS Consultoria Empresarial SS Ltda. ROMEU SALARO, AGENOR MANZANO (pai do Conselheiro Leonardo Siade Manzan que participou do julgamento de 01/02/2011) e JORGE VICTOR RODRIGUES (auditor fiscal da RFB aposentado e ex-conselheiro do CARF (2011/2014)).

Com o objetivo de ocultar a participação formal do escritório SBS e maquiagem a relação de seus sócios com julgadores do CARF que posteriormente atuariam no julgamento administrativo do PAF, a QUALY MARCAS firmou Contrato de Prestação de Serviços em 08/10/2009 unicamente com LEOVEGILDO CONSULTORIA. Entretanto, para distribuição do valor dos honorários pactuados com a QUALY MARCAS, LEOVEGILDO CONSULTORIA, SBS e FLAVIO constituíram em 03/12/2009 uma SCP (Sociedade em Conta de Participação) tendo como sócio ostensivo LEOVEGILDO CONSULTORIA.

O relatório fiscal destaca ainda que a relação de Leonardo Manzan com a SBS não se restringia a relações de parentesco:

A relação de LEONARDO MANZAN com a SBS vai além do parentesco. LEONARDO MANZAN assinava documentos tais como contratos de prestação de serviços e procurações emitidos em papel com timbre da SBS, bem como possuía uma sala nas dependências desta, local objeto de cumprimento de mandado de busca e apreensão no âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES.

Já o sujeito passivo afirma que:

O imóvel onde se encontra instalada a SBS Consultoria, que era de propriedade dessa empresa, foi adquirido em 2008 por Agenor Manzano, pai de Leonardo Manzan, conforme comprova documento anexo (doc. 9). A SBS tornou-se inquilina de Agenor Manzano. Trata-se de um imóvel que comporta várias salas de escritórios. É natural, portanto, que Leonardo Manzan, a partir de então, tivesse passado a utilizar uma dessas salas para suas atividades advocatícias. Destaque-se que Leonardo Manzan é advogado, foi conselheiro do CARF como representante dos contribuintes, do qual se afastou em 2011. Não tinha impedimento para exercer a advocacia nem antes nem depois de ser conselheiro do CARF.

Na sequência, o relatório fiscal apresenta a legislação pertinente às SCP. Afirma que a contribuição do sócio participante deve resumir-se à entrega fiduciária de recursos à sociedade. Sienta que:

Tendo em vista que a principal motivação de uma SCP é viabilizar o investimento por parte dos sócios participantes em determinado empreendimento do sócio ostensivo, é de difícil aplicação

prática a instituição de uma SCP no caso de serviços essencialmente intelectuais que não dependem de suporte financeiro.

Em que pese já ter sido comprovada a inexistência fática da SCP, outros aspectos merecem destaque, assim como a ausência de “investimento” pelos sócios participantes. No Contrato Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP) de 03/12/2009, há a previsão de patrimônio especial ínfimo de R\$ 1.500,00, com a contribuição em partes iguais no valor de R\$ 500,00 cada sócio (ostensivo e participantes).

Os sócios participantes SBS e FLAVIO nunca pretenderam investir observando os limites conceituais e normativos traçados para uma Sociedade em Conta de Participação.

Desde a concepção do negócio, se pretendia apenas prestar serviços (lícitos ou não) e perceber a remuneração correspondente, desvirtuando uma das características da SCP.

Caso de fato houvesse uma Sociedade em Conta de Participação, os sócios participantes deveriam entregar recursos em valor que pudesse caracterizar um real investimento na sociedade para que o sócio ostensivo (LEOVEGILDO CONSULTORIA) desenvolvesse o objeto social e posteriormente dividisse os lucros na proporção do valor investido.

Ocorre que, não há razoabilidade entre o valor supostamente investido pelos sócios participantes e o valor por estes recebido da SCP. Convém ressaltar a desproporcionalidade entre os valores recebidos pelo sócio ostensivo (15%) e os sócios participantes FLÁVIO (33,33%) e SBS (51,67%), uma vez que o advogado LEOVEGILDO (sócio ostensivo) foi quem, ou melhor, o único, que formalmente atuou no processo. Frisa-se que tais percentuais não correspondem ao pactuado no contrato.

(...)

Observa-se, ainda, que alcançado o êxito do proposto pelo grupo, tendo sido posto fim ao PAF nº 13674.000107/99-90 com restituição pela RFB em 05/2012 à QUALY MARCAS dos valores pleiteados (ciência em 15/05/2012), não havia mais necessidade de encobrir a atuação da SBS.

Nesse sentido, para quitação dos honorários devidos, em correspondência datada de 15/05/2012 - mesma data em que a empresa obteve ciência do valor restituído - LEOVEGILDO CONSULTORIA comunica à QUALY MARCAS (o que já era de seu conhecimento) do contrato de parceria firmado com a SBS para a realização de serviços técnicos especializados necessários ao cumprimento do contrato, em face do disposto no Parágrafo Único do Contrato de Prestação de Serviços de 08/10/2009, segundo o qual “Para a realização dos serviços previstos nesta Cláusula a Contratada poderá subcontratar, sob sua inteira responsabilidade, empresa ou profissionais especializados para a realização de atividades específicas”, e solicita que, do saldo dos honorários pactuados a serem pagos, 85% sejam pagos diretamente à SBS a qual emitirá a nota fiscal de serviços correspondente.

(...)

Dessa forma, LEOVEGILDO CONSULTORIA emitiu a nota fiscal 0281 em 21/05/2012 correspondente a sua parte nos honorários de 15% (R\$ 600.000,00). A SBS emitiu a nota fiscal 0419, também em 21/05/2012, no valor de 85% dos honorários pactuados (R\$ 3.400.000,00), à QUALY MARCAS, decorrente de “honorários profissionais conforme contrato celebrado com Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda”.

Os honorários devidos no total de R\$ 4.000.000,00 foram quitados pela QUALY MARCAS em 22/05/2012.

Ora, o contrato que a SBS então possuía com LEOVEGILDO CONSULTORIA era relativo à SCP. Portanto não poderia ser admitido a emissão de nota fiscal de serviços pelo sócio participante diretamente à QUALY MARCAS, contratante de LEOVEGILDO CONSULTORIA.

Esse fato por si só reforça a inexistência fática dessa SCP, tanto que LEOVEGILDO CONSULTORIA admite na correspondência acima citada, dirigida à QUALY MARCAS, o contrato de parceria existente com a SBS decorrente de cláusula permissiva de subcontratação nos termos pactuados no contrato de prestação de serviços com aquela.

Contudo, aqui um fato merece destaque. A SBS, provavelmente buscando justificar o recebimento de sua parcela diretamente junto à QUALY MARCAS (e não junto à SCP) promove o encerramento da SCP no dia 15/05/2012.

No entanto, mensagens eletrônicas trocadas entre Leovegildo e Jorge Victor com a minuta do distrato social datam de 12/06/2012.

As cláusulas contidas no Distrato antedatado de 15/05/2012, mesma data da correspondência de LEOVEGILDO CONSULTORIA à QUALY MARCAS, serviram tão somente para validar a operação efetuada pelo grupo, qual seja, emissão de nota fiscal diretamente pela SBS em 21/05/2012.

Outro aspecto a corroborar a simulação na constituição e encerramento da SCP reside no fato de que não há devolução do capital investido ou distribuição dos Lucros Acumulados, e sim, recebimento de forma individualizada do saldo dos honorários devidos pela QUALY MARCAS, correspondentes às participações pelos “serviços prestados”.

Desse modo, podemos afirmar que tanto o contrato de prestação de serviços quanto ao de constituição e distrato de SCP foram constituídos de forma simulada, ou seja, em nada correspondem a verdade dos fatos, são atos divorciados da realidade fática.

Segundo o sujeito passivo, a autoridade fiscal não possui competência para desconsiderar os negócios jurídicos da forma como fez, razão pela qual o lançamento tributário é nulo. Alega que não foi editada lei ordinária estabelecendo os procedimentos necessários para desconsiderar atos ou negócios jurídicos, prevista no parágrafo único do art. 116, do CTN.

A SBS foi parceira de Leovegildo Moraes num contrato de prestação de serviços lícitos, que foram prestados e está documentado que foram prestados. O que a SBS recebeu de honorários foi exatamente aquilo que ela havia estipulado com Leovegildo Moraes como sendo sua participação nos honorários de sucesso que se tornassem devidos a essa sociedade.

Essa parceria foi reconhecida pelos mesmos fiscais autores do presente auto de infração, a tratarem da tributação da pessoa física José Leovegildo Oliveira Moraes, nos seguintes termos (doc. 7, anexo):

(...)

Ao tratarem da tributação da pessoa física Flávio Ferreira de Oliveira, em razão da desconsideração da SCP já referida, esses mesmos auditores consideraram que os rendimentos recebidos por Flávio eram decorrentes dos serviços que ele tinha prestado para a pessoa jurídica Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria, no cumprimento do contrato que esta tinha celebrado com a Moka Trading (...)

Sustenta que o processo Qualy Marcas já tramitava no CARF desde 2002, com a interposição de diversos recursos, e a SBS já atuava no processo desde esta época, por meio do então sócio EIVANY ANTÔNIO DA SILVA, que por ser advogado, tinha procuração e subscreveu peças:

(...) Logo, quem obteve o resultado parcialmente favorável à pretensão discutida, resultado esse que está mencionado no contrato de prestação de serviços como "valores incontroversos" da demanda, foi a SBS. Por via de consequência, a essa empresa assistia o direito de receber pelo resultado do trabalho executado antes da contratação de Leovegildo Moraes. Esta foi a razão pela qual lhe coube um percentual maior no rateio dos honorários.

Além disso, defende que a participação nos resultados pode ser livremente estipulada entre as partes. Os valores recebidos foram declarados e tributados.

Os honorários de sucesso pactuados foram, em parte, recebidos pelo sócio ostensivo Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda., que os escriturou regularmente e pagou todos os tributos incidentes sobre eles: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS. O resultado líquido foi distribuído aos sócios participantes, a título de lucro.

Quanto à parte dos honorários de sucesso que a SBS, empresa de que participava o Impugnante, recebeu diretamente da empresa contratante (Moka Trading / Qualy Marcas) foram, também, submetidos à tributação regular, tendo sido pagos os mesmos tributos federais e em montante idêntico ao que Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria Ltda. teria pago, caso os tivesse faturado à empresa contratante (a alternativa de faturamento direto ao sócio participante decorreu de ter sido concluído o trabalho e esgotado o objeto da sociedade). Ou seja, do ponto de vista dos tributos incidentes sobre os valores recebidos, afigurava-se irrelevante se os honorários fossem recebidos por Leovegildo Moraes Consultoria e Assessoria, que pagaria os tributos e repassaria, como lucro da SCP, o valor líquido à SBS, ou se os honorários fossem recebidos diretamente pela SBS, que ofereceria o montante recebido, integralmente, à tributação.

O contribuinte afirma ainda que não há base legal para desconsiderar a SCP e que segundo os auditores-fiscais, os sócios participantes teriam de ser exclusiva e necessariamente investidores de capital, no que estão equivocados. O art. 991 do Código Civil não impede que sócios participantes de uma SCP contribuam com o objeto social por meio da prestação de serviços:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo: e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social." Constitui máxima de hermenêutica que "não cabe ao intérprete restringir, onde o legislador não o fez." A expressão unicamente" não tem o mesmo significado de "exclusivamente". Ela apenas quer significar que o sócio participante "não deve", em princípio, tomar parte nas relações do sócio ostensivo. Porém, se vier a tomar, a SCP não será desnaturada mas, tão somente, o sócio participante, com sua ação, tomar-se-á solidariamente responsável com o sócio ostensivo nas relações em que intervier, consoante o disposto no parágrafo único do art. 993, "verbis": (...)

As SCP estão reguladas na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil, artigos 991 a 996.

É assente na doutrina e na jurisprudência que nas SCP pessoas físicas ou jurídicas entregam a execução de determinada atividade econômica ao sócio ostensivo, aportando bens ou capital como forma de investimento, aplicando-se aos casos em que um dos participantes possui as condições necessárias à execução de uma atividade, mas lhe faltam capital ou outros recursos necessários.

Assim, pessoas interessadas em fazer parte do empreendimento destinam recursos para que as atividades sejam exercidas, buscando participar de seus resultados econômicos, por meio de SCP. A sociedade empresária que tem condições de participar do projeto será a sócia ostensiva, executando

os serviços ou a obra e aparecendo perante o mercado e os potenciais contratantes, enquanto os demais aportarão os recursos e, na qualidade de sócios participantes, terão direito à participação proporcional nos lucros advindos.

Uma SCP tem a grande utilidade econômica de facilitar a obtenção de financiamento para o desenvolvimento de atividade produtiva, ou seja, ela nasce da necessidade de suprimento de capital.

Nesse sentido, como bem asseverou Rubens Requião¹

A sociedade em conta participação constitui moderno instrumento de captação de recursos financeiros para o desenvolvimento econômico, tendo, além disso, amplas e úteis aplicações, dentro do moderno campo do direito comercial.

Ademais, como a SCP possui características próprias bem diversificadas das demais sociedades, nota-se que se trata de perfeita sociedade a ser constituída entre pessoas que têm o interesse de investir seu capital e as empresas ou empresários que necessitam deste mesmo capital para perfectibilizar o seu negócio e, em contrapartida, não querem recorrer às instituições financeiras.

Entre as características próprias da SCP está a figura do sócio participante, que pelas regras legais “não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros”, de modo que havendo a participação ativa do sócio participante nos atos de comércio do empreendimento, a Sociedade em Conta de Participação restará desvirtuada, caracterizando-se uma Sociedade em Nome Coletivo, na qual os sócios são solidários e respondem pessoal e ilimitadamente perante terceiros.

No caso em concreto, essa característica principal foi desvirtuada, pois não houve esforço financeiro dos sócios participantes para que o sócio ostensivo realizasse o serviço. A finalidade foi ocultar a atuação da SBS no Caso Qvaly Marcas.

A questão ora abordada é muito bem trabalhada por Nelson Nery Jr.², ao mencionar os ensinamentos de Soriano (Pareceres, vol.2, p. 116), veja-se:

Se a comunhão de interesses se revela, já não mais se mantém nas relações internas, mas faz-se conhecida de público e os pretensos participantes realizam, conjuntamente, operações com terceiros, revelando-lhes e comunicando-lhes o interesse comum que os vincula, de sociedade em conta de participação não se trata porque na realidade, o que se nos depara é uma sociedade em nome coletivo, na qual os sócios respondem pessoal, ilimitada e solidariamente.

Por todo o exposto, entendo que a SCP não atendeu aos requisitos da legislação, tendo sido corretamente desconsiderada para fins fiscais.

2. Da natureza dos serviços prestados pela SBS

A fiscalização considerou descaracterizada para fins tributários a SCP e passou analisar se houve prestação de serviços lícitos pela SBS, conforme item 5.5 do Relatório Fiscal. Concluiu que a SBS nada produziu nos autos do processo, tendo sido comprovada apenas a atuação formal do advogado Leovegildo:

A despeito do expressivo benefício financeiro auferido pelo fiscalizado por intermédio da pessoa jurídica SBS CONSULTORIA SS LTDA, nem ele, nem sua pessoa jurídica, nada produziram nos autos do processo, situação que se assemelha a de outros pretensos escritórios de consultoria, assessoria e advocacia investigados.

¹ REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial, 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 422.

² NERY, Jr. Nelson. Código Civil Comentado, 7ª Ed. São Paulo: RT, 2009.p. 855.

Não foi possível identificar qualquer prestação de serviço lícito comprovada, proporcional ao valor dos recursos financeiros recebidos da QUALY MARCAS. Nem a contratante nem a parte contratada lograram comprovar o serviço prestado nos termos do Contrato de Prestação de Serviços.

A fiscalização intimou a SBS a esclarecer quais foram os serviços que prestou no PAF da Qualy Marcas que justificassem o recebimentos de elevadas somas, mas obteve como resposta os mesmos documentos da atuação de Leovegildo nos autos do processo da Qualy Marcas.

À resposta datada de 25/08/2016 o sujeito passivo anexou esclarecimentos prestados pelo advogado LEOVEGILDO a respeito dos valores recebidos pela SBS, reportando-se à SCP, contudo nada comprovando quanto aos serviços efetivamente prestados pela SBS que justificassem tais recebimentos. Na verdade, os documentos acostados por LEOVEGILDO são de sua atuação no PAF.

(...)

Em suma, a SBS nada comprovou relativamente aos serviços lícitos supostamente prestados à QUALY MARCAS, nos autos do PAF 13674.000107/99-90, que justificasse os valores recebidos daquela nos anos de 2011 e 2012.

A Qualy Marcas também foi intimada a esclarecer quais serviços contratou e pagamentos efetuou nos anos de 2010 a 2015:

Em resposta protocolada no dia 25/08/2016, nada especificou/comprovou em relação aos serviços prestados pelas pessoas listadas no termo fiscal. Apenas apresentou contratos de prestação de serviços (os mesmos apresentados pela SBS) e especificou o objeto de cada contrato, bem como as respectivas notas fiscais emitidas por LEOVEGILDO CONSULTORIA e SBS relativamente aos valores pagos, constantes no termo fiscal.

Relativamente aos serviços prestados pela SBS, QUALY MARCAS assim se manifestou na resposta protocolada em 30/09/2016:

SBS Consultoria Empresarial Ltda:

- elaboração das peças processuais;
- encaminhamento e instrução (distribuição de memoriais aos conselheiros);
- sustentação oral dos julgamentos junto às turmas do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF.

Em que pese o informado pela QUALY MARCAS, nada consta nos autos do PAF.

Todas as peças processuais foram elaboradas e assinadas pelo advogado LEOVEGILDO, bem como a distribuição dos memoriais. Nos julgados, após a contratação, não houve sustentação oral, quer seja pela SBS ou LEOVEGILDO.

Nos autos do processo verificou-se que os únicos atos processuais efetivamente realizados pela SBS, pelo então sócio à época, Eivany, foram os embargos de declaração apresentados em 29/08/2002 com sustentação oral no julgamento e contrarrazões em 31/10/2003 ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional. Esclareça-se que tais atos não se referem ao contrato de prestação de serviços ora analisado.

Na verdade, o que se pode apurar é que a SBS atuava às margens do PAF, notadamente quanto ao tráfico de influência junto ao CARF, fato comprovado no item 5.6 deste relatório fiscal.

José Leovegildo Oliveira Moraes também foi intimado a prestar esclarecimentos. Informou sobre o contrato firmado com a Qualy Marcas e os serviços por ele prestados. Quanto à Flávio, informou que os pagamentos foram realizados em razão da participação daquele na SCP formada para a

prestação dos serviços contratados pela QUALY MARCAS, serviços esses descritos na cláusula segunda do contrato de constituição da SCP, equivalentes a participação de 33,33% dos honorários de sucesso que ele recebesse da QUALY MARCAS e que o contrato firmado com a citada empresa previa a subcontratação.

Afirmou ainda que Flávio, entre outras atividades, realizava os cálculos e o contato direto com o cliente, e que atuava no processo desde o ano 2000.

Segundo o relatório fiscal:

Em que pese conste nos autos do PAF diversas planilhas de cálculo, nenhuma consta a identificação de FLÁVIO. Mesmo que se considere que essas tenham sido efetivamente elaboradas por FLÁVIO, ainda assim, há que se considerar a desproporção dos honorários pactuados em relação ao patrono da causa, advogado LEOVEGILDO (FLÁVIO 33,33% e LEOVEGILDO 15%). Acrescentase, ainda, o fato de FLÁVIO ter atuado ilicitamente na condução do PAF, conjuntamente com a SBS e LEOVEGILDO, fato comprovado no item 5.6 deste relatório fiscal.

Segundo o sujeito passivo, os serviços foram efetivamente prestados, sendo que Leovegildo, Flávio e a SBS atuavam cada um na sua esfera de atribuições: parte jurídica, Leovegildo Moraes; parte técnica de cálculos, Flávio; e parte comercial - negociação de honorários, cobrança de honorários devidos e todo relacionamento com o cliente - SBS.

Argumenta que as peças produzidas nos autos estavam a cargo do advogado José Leovegildo Oliveira Moraes, regularmente constituído nos autos. A esse advogado competia praticar todos os atos necessários à defesa do seu constituinte, especialmente os privativos de advogado. Por isso a SBS não tinha que praticar nenhum ato processual. Mas isso não excluía a sua colaboração.

Afirma que o processo Qualy Marcas já tramitava no CARF desde 2002, com a interposição de diversos recursos, e a SBS já atuava no processo desde esta época, por meio do então sócio EIVANY ANTÔNIO DA SILVA, que por ser advogado, tinha procuração e subscreveu peças:

(...) Logo, quem obteve o resultado parcialmente favorável à pretensão discutida, resultado esse que está mencionado no contrato de prestação de serviços como "valores incontroversos" da demanda, foi a SBS. Por via de consequência, a essa empresa assistia o direito de receber pelo resultado do trabalho executado antes da contratação de Leovegildo Moraes. Esta foi a razão pela qual lhe coube um percentual maior no rateio dos honorários.

No entanto, o interessado não logrou comprovar, de forma inequívoca, por meio de apresentação de documentação hábil e idônea, a exemplo do que ocorreu no curso do procedimento fiscal, a efetividade dos alegados serviços de intermediação de negócios prestados pela pessoa jurídica da qual era sócio.

Não é razoável admitir que as receitas da pessoa jurídica sejam oriundas da prestação de serviços sem o detalhamento expresso do que fora prestado, sendo imprescindível a apresentação do contrato com a descrição precisa dos serviços, detalhamento das etapas e procedimentos a serem realizados.

A comprovação da efetividade dos serviços prestados exige a apresentação, a título de exemplo, dos papéis de trabalhos utilizados, pesquisas e levantamentos efetuados, propostas e estudos técnicos realizados, relatórios dos serviços executados e avaliação dos resultados alcançados, de forma a que não exista dúvida de que os serviços foram efetivamente prestados e estão de acordo com as condições estipuladas no contrato firmado entre as partes.

3. Indícios de ilícitos

Não comprovada a prestação de serviços lícitos, passa-se a analisar se os rendimentos distribuídos como lucros pela SBS Consultoria tiveram origem em atividades ilícitas.

Segundo o Relatório Fiscal:

Os Relatórios de Análise desenvolvidos pela Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda - COGER/MF e pela Coordenação Geral de Pesquisa e Investigação da Receita Federal do Brasil - COPEI/RFB, intitulados "CASO QUALY MARCAS", de suma relevância para a elucidação dos fatos, revelam fortes indícios de irregularidades no julgamento realizado em 01/02/2011, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº 9303-01.319 - beneficiando a empresa QUALY MARCAS com o aumento do valor a restituir na ordem de R\$ 36 milhões de reais pela inclusão de expurgos inflacionários nos cálculos da restituição; a existência de vínculo direto ou indireto de conselheiros que participaram do julgamento com agentes envolvidos na defesa da causa da empresa junto ao CARF, bem como, indícios de que o voto apresentado pela relatora do processo tenha sido produzido por intermediários da empresa.

(...)

Importante salientar que referidos Relatórios de Análise COGER/COPEI subsidiaram representação ao CARF, ensejando a decisão prolatada pela 3ª Turma do CARF na Resolução nº 9303-000.102 de 23/03/2017, pela anulação do Acórdão nº 9303-001.319, proferido em 01/02/2011.

(...)

Como já visto no item 1 deste voto, uma das razões para a constituição de uma SCP foi ocultar a participação da SBS Consultoria no Caso Qualy Marcas, haja vista a ligação entre esta e o julgador Leonardo Manzan, que atuou no caso.

Destaque-se que, pelas provas obtidas na Operação Zelotes, resta claro que a participação da SBS em conjunto com Leonardo não se tratava apenas de mera relação de parentesco.

O item 5.6 do Relatório Fiscal trata da atuação ilícita na condução do PAF, apresentando provas contidas em elementos objeto de apreensão e em dados oriundos de quebras de sigilo:

Como já exposto anteriormente, a QUALY MARCAS havia sido penalizada pela decisão proferida pela Terceira Turma da CARF - Câmara Superior de Recursos Fiscais, contida no Acórdão nº 03-05.570 de 25/02/2008. Essa decisão retificou o Acórdão nº 03-04.462 de 08/08/2005 favorável à empresa, restabelecendo assim, a decisão contida no Acórdão nº 301-30.458 de 03/12/2002 (à época proferido pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes), suprimindo da empresa o direito aos expurgos inflacionários no cálculo do valor a restituir.

Buscando novamente reverter a decisão a favor da empresa, esta, com o aval do então sócio administrador RAMIRO JÚLIO, contrata o advogado LEOVEGILDO para atuar no caso, sob indicação da SBS, sendo que esta já atuava no caso tendo sua participação ocultada pela contratação à época do escritório de advocacia GMA - Geraldo Magela & Associados, Consultoria Tributária Ltda. Dessa vez a atuação da SBS no caso foi novamente encoberta pela contratação intermediária do escritório de consultoria e assessoria LEOVEGILDO CONSULTORIA, na pessoa do advogado LEOVEGILDO, fato exaustivamente comprovado no item 5.3 desse relatório fiscal.

Os documentos acostados aos autos do PAF 13674.000107/99-90 permitem concluir que a estratégia definida pelo grupo para condução do processo começou a se concretizar em 06/11/2009, data em que o advogado LEOVEGILDO protocola pedido de vista do processo para se dar por ciente do Acórdão nº 03-05.570 que acolheu os embargos de declaração interpostos pela DRF Divinópolis/MG, e junta o documento de procuração.

Ciente do referido acórdão em 10/11/2009, embargos de declaração são protocolados em 11/11/2009 pelo advogado LEOVEGILDO, em cumprimento as orientações do conselheiro LEONARDO MANZAN contidas no e-mail de 07/10/2009.

Assunto: Fwd: Contrato - MOKA TRADING
De: Jorge Victor Rodrigues <jorgevicrod@gmail.com>
Para: leovegildo@brturbo.com.br
Envio: 07/10/2009 15:41:54
Anexos: (1) Contrato Moka Trading.doc

Morais,
 Veja anexo a contraproposta do Ramiro (Moka Trading) que resolvemos aceitar.
 Peço que dê forma final ao contrato para formalizá-lo.

O **Leonardo** acha que a situação na Câmara Superior nos é muito favorável e que é possível julgar rapidamente. Ele acha que devemos entrar o quanto antes com um embargo de declaração, com pedido de efeitos infringentes, que no Conselho tem tido acolhida em casos recentes.
 Você poderia prepará-los?
 Abs.
 Jorge

Assunto: Re: Contrato - MOKA TRADING
De: Jorge Victor Rodrigues <jorgevicrod@gmail.com>
Para: LEOVEGILDO MORAIS <leovegildo@brturbo.com.br>
Envio: 07/10/2009 18:20:27

Morais,
 Estamos preocupados em caracterizar qualquer relação entre o Leo e a SBS, dada sua relação com o conselho, pelo fato de o mesmo ser filho do Manzano e da sua afinidade com o atual SRF. Assim, estamos negociando para que o contrato seja celebrado entre Moka e você. Depois faríamos um entre nós. Estou apenas aguardando a concordância do Ramiro, para formalizar.
 Estamos também tentando localizar o processo, afim de ver a melhor forma de se tomar ciência do mesmo. Quando isto ocorrer, temos que estar com os embargos prontos. Talvez, o melhor será pegar uma procuração para você. Mande-me outra minuta do contrato com a sua qualificação e modelo de procuração.
 Abs.
 Jorge

2009/10/7 LEOVEGILDO MORAIS <leovegildo@brturbo.com.br>
 Jorge,
 Segue a minuta do contrato, faltando alguns dados de qualificação das partes, que não disponho.
 Com relação aos embargos de declaração, posso prepará-los. É preciso estar atento que o prazo desses embargos é de cinco dias, contados da ciência do acórdão.
 Abçs.
 Leovegildo Moraes

Meses antes do julgamento de 01/02/2011 em que participaram a conselheira fazendária, na ocasião, relatora do processo, JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, e o conselheiro representante dos contribuintes LEONARDO SIADE MANZAN, FLÁVIO envia mensagem eletrônica a JORGE VICTOR. Nesta mensagem FLÁVIO elogia o “trabalho” de LEOVEGILDO e apresenta sugestões de fundamentação.

Como fica claro no texto da mensagem, considerando as circunstâncias do caso concreto, FLÁVIO referia-se a minuta do VOTO redigida por LEOVEGILDO, a qual serviu de suporte ao voto exarado pela conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO no Acórdão nº 9303-01.319 proferido na sessão do dia 01/02/2011.

Assunto: fax enviado em 11/11/2010**De:** Flávio Ferreira de Oliveira <flaviogspl@uol.com.br>**Para:** panijo@uol.com.br**Cc:** sbs-consultoria@uol.com.br**Envio:** 12/11/2010 07:53:45

Bom dia, Jorge Victor

Ficou ótimo o trabalho do Moraes. No início da leitura cheguei a ficar com medo de que os nossos embargos acabariam não sendo admitidos!!! Entretanto, na minha opinião, deveriam ser acrescentados um ou dois parágrafos para tratar da questão da "violação da coisa julgada administrativa". Seria interessante que o voto admitisse que tal fato ocorreu. Aguardo retorno.

Atenciosamente.

Flávio.

Digitalizada na sede da SBS, a minuta do voto foi encaminhada em 18/11/2010 pela secretária ao sócio JORGE VICTOR, no endereço eletrônico panijo@bol.com.br, sob a denominação "Doc digitalizado". Este, por sua vez encaminhou o documento (minuta do voto) para outro endereço eletrônico também seu, jorgevicrod@gamil.com ("Assunto: Fw: Doc digitalizado" - anexo "Doc Jorge")

Assunto: Fw: Doc digitalizado**De:** manipa <panijo@uol.com.br>**Para:** jorgevicrod@gmail.com**Envio:** 18/11/2010 17:20:34**Anexos:** (2) imstp_animation_butterflies_en_020908.gif, Doc Jorge.doc

---Original Message-----

From: SBS Consultoria Empresarial**Date:** 18/11/2010 16:07:35**To:** panijo@uol.com.br**Subject:** Doc digitalizado

Doc digitalizado .

Atenciosamente,

Rose - Secretária

SBS Consultoria Empresarial S/C Ltda

SHIS, QL 10, Conjunto 10, Casa 01 - Lago Sul- Brasília CEP:71.630-105

Tel.: (061)3364-1255 - Fax: (061)3364-1088

e-mail: sbs-consultoria@uol.com.br

Seis dias depois, em 24/11/2010, JORGE VICTOR encaminhou a minuta do voto ao conselheiro LEONARDO MANZAN, que votaria a favor da QUALY MARCAS em 01/02/2011, juntamente com JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO ("Assunto: Fw: Doc digitalizado" - anexo "Doc Jorge"). O arquivo contendo a minuta do voto foi encaminhado para 3 (três) endereços eletrônicos do conselheiro, na mesma data, conforme indicam os e-mails abaixo

Assunto: Fwd: Fw: Doc digitalizado**De:** Jorge Victor Rodrigues <jorgevicrod@gmail.com>**Para:** Leonardo Siade Manzan <manzan@conectanet.com.br>**Envio:** 24/11/2010 16:06:07**Anexos:** (2) imstp_animation_butterflies_en_020908.gif, Doc Jorge.doc**Assunto: Fwd: Fw: Doc digitalizado****De:** Jorge Victor Rodrigues <jorgevicrod@gmail.com>**Para:** leonardomanzan@hotmail.com**Envio:** 24/11/2010 16:13:19**Anexos:** (1) Doc Jorge.doc

Assunto: Fwd: Fw: Doc digitalizado
De: Jorge Victor Rodrigues <jorgevicrod@gmail.com>
Para: leonardomanzan@hotmail.com
Envio: 24/11/2010 16:15:54
Anexos: (1) Doc Jorge.doc

O inteiro teor do arquivo Doc Jorge.doc encontra-se transcrito às folhas 83-87 dos autos deste processo. Na sequência é apresentado o voto proferido pela conselheira Judith do Amaral, fls 88-93:

O voto apresentado pela conselheira fazendária JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO no Acórdão nº 9303-01.319 em 01/02/2011104 consiste na reprodução da minuta elaborada pelo grupo (LEOVEGILDO/SBS/FLÁVIO), diferenciando-se apenas pela inclusão do penúltimo parágrafo.

(...)

O voto da relatora JUDITH que foi acompanhado pelo conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, teve o efeito de incluir os expurgos inflacionários no cálculo do valor a restituir pela QUALY MARCAS, cujo direito havia sido suprimido no Acórdão nº 03-05.570 de 25/02/2008. Importante ressaltar que no julgado de 25/02/2008, cujo relator era OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, a conselheira JUDITH AMARAL MARCONDES ARMANDO havia votado contra os interesses da QUALY MARCAS, divergindo do relator.

(...)

Mesmo após o julgamento favorável à QUALY MARCAS, o conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN continuou recebendo informações e documentos relacionados ao processo.

Minuta de petição ao presidente do CARF, elaborada por LEOVEGILDO, visando requerer a imediata devolução do processo à DRF/Divinópolis para liquidação das parcelas incontroversas, foi encaminhada, em 11/07/2011, para considerações de FLÁVIO, JORGE VICTOR e ROMEU SALARO. Referida minuta foi imediatamente encaminhada por JORGE VICTOR ao conselheiro LEONARDO MANZAN. Petição protocolada junto ao CARF na mesma data.

Não tendo o presidente do CARF se manifestado em relação à petição, em 12/09/2011 LEOVEGILDO protocola mandado de segurança junto ao TRF da Primeira Região/Distrito Federal (Processo nº 0049484-18.2011.4.3400). A decisão do mandado de segurança foi proferida em 09/11/2011 determinando o julgamento pelo CARF dos embargos de declaração pendentes (opostos pelo delegado da DRF/Divinópolis/MG).

O mandado de segurança e a intimação do presidente do CARF são enviados por LEOVEGILDO à JORGE VICTOR em 05/12/2011, o qual, por sua vez, encaminha ao conselheiro LEONARDO MANZAN, o que demonstra o interesse deste no desfecho do caso.

No julgamento, o recurso fazendário não foi conhecido (acórdão de 01/02/2012), tornando-se definitiva a decisão da conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, decisão essa compartilhada pelo conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN. A seção que julgou os embargos de declaração foi presidida por OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (sogro de LEONARDO MANZAN) o qual, na ocasião, votou pelo não conhecimento dos embargos.

Em 15/05/2012 a QUALY MARCAS foi cientificada da emissão de ordem bancária no valor de R\$ 37.616.487,72.

Na mesma data LEONARDO MANZAN cumprimenta RAMIRO JULIO (sócio da QUALY MARCAS) por mensagem de celular108 “Parabéns, meu amigo! Primeira batalha vencida! Forte abraço!”

Em 21/05/2012 a SBS emite a nota fiscal à QUALY MARCAS correspondente à sua parte nos “honorários” pactuados, R\$ 3.400.000,00, cujo pagamento deu-se em 22/05/2012. Três dias após a

transferência do numerário pela QUALY MARCAS à SBS, LEONARDO MANZAN novamente comemora com RAMIRO JUNIOR por mensagem de celular.

A Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda identificou, no Relatório de Análise nº12/2016, fls. 96-102, ligações telefônicas e troca de mensagens feitas entre os conselheiros Leonardo e Judith, entre Judith e Leovegildo, entre Leonardo e Leovegildo, entre Leonardo e Jorge Victor, e entre Leonardo e Ramiro Júlio, sócio da Qualy Marcas.

Assim, com os Relatórios de Análise da Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda, que tratam do CASO QUALY MARCAS, Processo Administrativo Fiscal nº 13674.000107/99-90, na investigação da OPERAÇÃO ZELOTES, corroboramos nosso entendimento, da atuação ilícita de agentes internos e externos ao CARF que tinham interesse no caso, uma vez que todos os elementos conduzem à conclusão de que a decisão proferida em 01/02/2011, através do acórdão 9303-01.319, restabelecendo o decidido no acórdão CSRF 03-04.462, de 08/08/2005, e que acarretou proveito econômico para a QUALY MARCAS em desfavor dos cofres públicos, foi manipulada.

Não é por outro motivo que a decisão CARF de 01/02/2011 - Acórdão 9303- 001.319 - foi anulada pelo próprio CARF em 23/03/2017 - Resolução nº 9303- 000.102, acatando as provas acostadas ao processo de Representação de Nulidade nº 02/2016 formalizado pela COGER/MF. Nos termos da Resolução CARF nº 9303-000.102 restou comprovado que o ex-conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN efetivamente tinha interesse direto no resultado do julgamento do processo 13674.00107/99-90, especialmente no julgamento objeto do Acórdão 9303-001.319, bem como configurada a existência de interesse econômico e financeiro, de forma direta e indireta.

Sobre a alegação de que o voto da conselheira Judith do Amaral teria sido elaborado no âmbito da SBS, assim se manifestou o impugnante:

Essa afirmação consiste em calúnia que está sendo cometida pelos fiscais que subscrevem o Relatório Fiscal e será objeto de providências de direito do Autuado, no momento que julgar oportuno. Por ora, ela é irrelevante para a discussão da matéria tributária, que é o que importa nesta impugnação.

Mas, desde já, vale consignar o dolo manifesto com que estão agindo esses fiscais da Receita Federal, haja vista inexistir nexo de causalidade entre as afirmativas por eles feitas e a tributação dos rendimentos. Isso porque, ou a tributação que está sendo feita na pessoa física do impugnante tem base legal ou não tem, independente da questão que envolve o voto da relatora, matéria que está em apreciação na esfera criminal.

De qualquer sorte, vale também deixar registrado, desde já, que, no dia 24/11/2010 - data em que Jorge Victor supostamente teria encaminhado a Leonardo Manzan uma minuta de voto semelhante ao voto proferido pela Conselheira Judith, fato esse ocorrido às 16h15m daquela data, já tinha sido publicada, no Diário Oficial da União, a pauta da sessão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do dia 07/12/2010, da qual constou o processo nº 13674.000107/99-90. Ou seja, o julgamento do processo já estava pautado e o voto da relatora, certamente, estava pronto e disponibilizado, senão ela não teria solicitado a inclusão do processo em pauta. E era costume dela, após elaborar os votos, disponibilizá-los aos seus assessores, conforme depoimento prestado à Polícia Federal.

Com relação a outros documentos que os fiscais apontam como sendo o voto da Conselheira Judith que teria circulado no âmbito da SBS, já se demonstrou nos autos da ação penal que não o eram. Primeiro, porque a afirmativa é feita sem apresentar o documento. Segundo, porque se provou na ação penal que tal documento era um memorial que o advogado José Leovegildo Oliveira Moraes havia preparado para distribuir aos conselheiros, na sessão de julgamento, cuja minuta havia

submetido à apreciação da SBS e de Flávio Ferreira de Oliveira, seus parceiros na prestação dos serviços.

A Corregedoria-Geral do MF, em Relatório de Análise, por não dispor de tal documento, um suposto "fax" que Jorge Victor teria encaminhado ao Flávio, e que motivou os comentários do Flávio, lançou a suposição de que tal "fax" poderia ser o voto da Conselheira Judith. E aquilo que era apenas uma "suposição", uma "ilação", um "indício", foi transformado pelos fiscais autores do auto de infração em verdade absoluta.

O impugnante sustenta que para a fiscalização os rendimentos que a SBS recebeu foram para a corrupção de conselheiros do CARF, mas esta não indica os conselheiros corrompidos, nem quanto teriam recebido, limitando-se a formular suposições sobre se o voto proferido pela conselheira Judith do Amaral Marcondes teria sido preparado no âmbito da SBS. Aduz ainda que a denúncia do MPF afirma que os valores recebidos pela SBS Consultoria teriam sido sacados em espécie para pagamento da suposta propina, porém o laudo pericial da Polícia Federal atesta que não houve saques em dinheiro de valores significativos, nas contas bancárias da SBS e que nenhum recurso foi transferido para Leonardo Manzan, Judith do Amaral ou Otacílio Cartaxo.

No presente caso, o que se analisa é a origem dos rendimentos recebidos por Romeu Salaro da SBS Consultoria nos anos de 2011 e 2012. Não cabe a esta instância administrativa analisar se houve crime de corrupção, o que é objeto de ação penal própria.

O contribuinte sustenta que os auditores-fiscais extrapolaram suas competências, entrando em matéria de direito penal, que somente poderia ser analisada no Judiciário, em ação própria, já existente.

Alega que a absolvição sumária de um dos acusados na citada ação penal, Otacílio Cartaxo, desmontaria a fantasiosa estória de que o julgamento no CARF estaria viciado por atos de corrupção.

A absolvição por falta de provas não importa na absolvição do "não denunciado" em relação a eventual ilícito civil ou administrativo praticado. Isso porque o direito brasileiro consagra o princípio da independência das instâncias administrativa e judicial, sendo que a comunicabilidade entre elas ocorre apenas nas hipóteses de inexistência do fato e de negativa de autoria – o que não é o caso. Não há exigência legal no sentido da imprescindibilidade da instauração de ação penal para que a Administração exerça a tutela administrativa motivada por fatos enredados em matéria penal. E, assim não age o legislador, tendo em vista o princípio da independência entre as instâncias administrativa e judicial e a característica da autoexecutoriedade dos atos administrativos, corolários que são do princípio da separação dos poderes.

A fiscalização logrou apresentar extenso conjunto probatório. Importante destacar que nos negócios jurídicos em que está presente a simulação, raramente existirão provas documentais (diretas), pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto simulatório que, todavia, pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência de licitude ao negócio.

Sobre o assunto, Heleno Torres (in Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária) ensina:

A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação.

Em tais casos, encontra-se pacificado na melhor doutrina e jurisprudência que a prova indiciária é válida na apuração de irregularidades tributárias, em especial, nos casos de dolo, fraude e simulação,

casos estes em que a prova direta dificilmente é encontrada. Nesse sentido, oportunas as lições de MARIA RITA FERRAGUT, in Presunções no Direito Tributário, 2005, pp. 193/194:

Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

...

A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.

...

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.

(Destacamos)

Por fim, releva salientar que a jurisprudência administrativa é firme no sentido das premissas expostas, conforme ementas de acórdãos abaixo transcritas:

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

1º CC. / 4ª Câmara / ACÓRDÃO 104-21.498 em 23.03.2006. Publicado no DOU: 06.09.2007.

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador. **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado.

1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-08.326 em 09.11.2005. Publicado no DOU em: 08.05.2006.

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES. A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. Estes precisam apontar para a presença dos elementos característicos da simulação: um motivo ou benefício para as partes; a ligação entre as partes; e a falta de execução material do contrato ou negócio.

CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / 3ª Câmara / Acórdão nº 2301-002.915, Sessão em 21/06/2012

Do exposto, é de concluir que a soma de indícios que convirjam na formação da prova mostra-se suficiente à formação de juízo e convencimento do julgador.

4. Da reclassificação dos rendimentos e tributação da pessoa física

Restando comprovado nos autos que não houve prestação de serviços lícitos pela SBS, não caberia a esta repassar tais valores aos seus sócios, muito menos tratando-os como distribuição de lucros isentos de imposto de renda.

O sujeito passivo sustenta que, mesmo desconsiderada a SCP, isso não ensejaria a tributação na pessoa física, apenas na SBS, que era uma das sócias da SCP.

Alega que reclassificação dos rendimentos decorreu de juízo de valor dos auditores-fiscais, segundo os quais o trabalho da SBS consistiu em atos de corrupção dos julgadores do CARF e tráfico de influência. Ainda que tal fato fosse verdadeiro, não daria suporte à tributação, na pessoa física dos sócios, dos rendimentos recebidos pela pessoa jurídica e nela já tributados.

Não assiste razão ao contribuinte. Só poderiam ser tributados como rendimentos da empresa aqueles que ela auferiu em suas atividades lícitas. Se os valores recebidos foram fruto de ilícitos, não podem se constituir como rendimentos de empresa, uma vez que a legislação pátria veda a constituição de sociedades cujo objetivo seja ilícito. A tributação deve ocorrer na figura das pessoas físicas, sócios, porque em última instância foram elas que verificaram a disponibilidade econômica da renda, que é o fato gerador do IRPF.

O art. 38 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 99, citada no Auto de Infração, esclarece que:

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).

Da mesma forma que o Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece a obrigatoriedade do Fisco em provar a ocorrência do ilícito fiscal, caput do art. 9º, também impõe ao sujeito passivo o ônus de provar o que alega, redação contida no inciso III do art. 16, sob pena de, não o fazendo, se sujeitar à infração apurada no lançamento.

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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Como restou comprovado que os rendimentos recebidos foram derivados de atividades ilícitas, correto o enquadramento dos valores no art. 55, inciso X, do RIR/99:

Art.55.São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26,Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e70, §3º, inciso I):

X- os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Sonegação, fraude e conluio. Preliminar de decadência. Multa qualificada.

Sonegação, fraude e conluio

Os fatos anteriormente narrados permitem apontar que o sujeito passivo, conscientemente, omitiu do Fisco recursos recebidos por meio de atividades ilícitas ou com infração à lei, declarando-os como lucros distribuídos, isentos de imposto de renda.

Assim, no lançamento fiscal em discussão, não se verifica mera inadimplência de tributo, mas, sim, a prática de várias condutas queridas e desejadas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude – dolo -, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda – sonegação -, em conluio com outras pessoas físicas e jurídicas, sem, obviamente, informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, subsumindo-se às hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

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 arts. 71 e 72.

A materialidade das condutas praticadas pelo contribuinte se ajusta perfeitamente à norma contida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo que os elementos subjetivos - sonegação, fraude e conluio - são investigados no momento das práticas das infrações tributárias, anos-base 2011 e 2012.”

Conforme já apontado acima, entendo que dois pontos da decisão de primeira instância merecem reparo, sendo o primeiro deles relativo à possibilidade de compensação dos tributos já recolhidos na pessoa jurídica.

Decisão da DRJ entendeu ser impossível o pleito por ausência de previsão legal específica nesse sentido.

Ocorre que, no que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que não seria razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física e obrigar que a pessoa jurídica solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada no presente processo, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, ora reclassificados.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões deste Conselho:

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.

(Acórdão nº 2102002.441, data de publicação: 11/03/2013, rel. Núbia Matos Moura).

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

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

(Acórdão nº 2801002.280, data de publicação: 21/10/2012, rel. Tânia Maria Paschoalin).

IRPF RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA

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

(Acórdão nº 220200252, data de publicação: 23/09/2009, rel. Antonio Lopo Martinez).

Cabe aqui a transcrição de excerto do voto da ilustre Conselheira Núbia Matos Moura sobre o assunto, no Acórdão nº 2102002441:

Já no que diz respeito à alegação da defesa de que a autoridade fiscal deveria ter compensado com o crédito tributário apurado os tributos recolhidos pela Mercury (item 5), tem-se que embora se reconheça que a pessoa jurídica Mercury e o seu sócio majoritário sejam pessoas distintas, não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram devidos.

Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveriারেceber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação. A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição – impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e principalmente em razão da incidência da multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido. Nestes termos, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela Mercury com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Importante apenas salientar que tal compensação somente poderá ser efetuada se houver saldo. Nestes moldes, entendo que deve ser feita a compensação dos tributos efetivamente pagos pela pessoa jurídica, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Por fim, no tocante à multa de ofício qualificada, é necessário verificar que cabe ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Assim, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, com alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

V – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, exceto as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade, rejeito as alegações de nulidade e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, bem como para compensar os tributos pagos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos reclassificados com o imposto apurado no Auto de Infração antes da aplicação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Carmelina Calabrese

Em que pese o merecido respeito a que faz jus a ilustre relatora, dela elaborei voto divergente em relação ao entendimento de dar provimento parcial, quanto ao mérito, no que diz respeito a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos reclassificados como imposto de renda pessoa física, apurado no Auto de Infração em nome da pessoa física ROMEU SALARO.

Por ter sido meu voto vencido, o transformo em declaração de voto nos termos abaixo:

No meu entendimento, não pode prosperar a pretensão do Recorrente de deduzir do imposto devido por um contribuinte (pessoa física) valores que porventura tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (pessoa jurídica).

A compensação requerida é incabível em face de expressa vedação legal prevista no art. 74, caput e § 12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 11.051, de 2004, que autoriza o sujeito passivo a utilizar seus créditos somente na compensação de débitos próprios:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (grifou-se) § 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

[...]

II - em que o crédito:

a) **seja de terceiros;** (grifou-se)

No mesmo sentido, preconiza a Instrução Normativa- IN/RFB nº 1.300, de 20/11/2012, (vigente a época dos fatos geradores), bem como mantida nas edições subsequentes, IN/RFB nº 1717, de 2017 e IN/RFB nº 2055 de 2021:

IN/RFB nº 1.300, de 2012

Seção IX Da Compensação de Débitos do Sujeito Passivo com Créditos de Terceiros

Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a tributo administrado pela RFB, com créditos de terceiros.

IN/RFB nº 1.717, de 2017

Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito:

I - seja de terceiros;

IN/RFB nº 2055, de 2021

Art. 64. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo. (grifou-se)

[...]

Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação do crédito que:

I - seja de terceiros;

No presente caso, o contribuinte não é o detentor do suposto crédito alegado contra a Fazenda Nacional com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome. Eventual crédito, se existente, seria oriundo de terceiros, no caso, da empresa SLS.

Destarte, o suposto crédito, não sendo próprio, não é passível de compensação com débito do sujeito passivo.

Ademais, entendo que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos, porquanto o objeto desta lide é o lançamento, e não a sua liquidação. É certo que o procedimento administrativo para esse fim está regulado na legislação tributária. Eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento apresentado à autoridade preparadora pelas empresas detentoras de eventuais créditos, já que elas possuem personalidade jurídica distinta da do recorrente.

Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria, porquanto o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dá eficácia ao art. 170 do CTN, autoriza a compensação apenas com débitos próprios.

Nesse sentido, são os recentes julgados neste CARF:

ACÓRDÃO 2201-012.357 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE 10 de outubro de 2025

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

ACÓRDÃO 9202-011.583 – CSRF/2ª TURMA SESSÃO DE 28 de novembro de 2024 VOTO VENCEDOR:

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a consequente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada.

Acórdão nº 9202-011.427 na sessão de 21/08/2024:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2010, 2011 RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. RECLASSIFICAÇÃO. (...)RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros. (...)

CONCLUSÃO

Com base nestas considerações, votei por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, somente para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese