



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11020.723581/2017-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.347 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LEONARDO SIADE MANZAN
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO APURADOS POR MEIO DE DEMONSTRAÇÃO CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO.

Rendimentos recebidos a título de distribuição de lucros ou dividendos somente são isentos do imposto de renda quando decorrentes de apuração em balanço.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. ISENÇÃO.

Todos os rendimentos, abstraindo-se sua denominação, acordos ou qualquer outra circunstância, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, desde que não contemplados no rol das isenções de que trata o artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

PEDIDO FORMULADO EM SUSTENTAÇÃO ORAL. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de pedido de compensação suscitado apenas em sustentação oral, por constituir inovação recursal após o encerramento das fases processuais oportunas, operando-se a preclusão consumativa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do pedido para aproveitamento dos recolhimentos em nome das sociedades em conta de participação, cuja matéria foi arguida da tribuna pelo patrono e não constava da peça recursal. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada a 100%, em face da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleberon Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Cleberon Alex Friess (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por LEONARDO SIADE MANZAN contra o Acórdão nº 16-83.913, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao ano-calendário de 2012, no valor total de R\$ 1.172.875,78, correspondente a imposto, multa de ofício qualificada e juros de mora .

O lançamento teve origem em procedimento fiscal instaurado para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPF do contribuinte, no contexto de fiscalização voltada à apuração de rendimentos declarados como isentos a título de distribuição de

lucros. Conforme consignado no Relatório Fiscal (fls. 9-63), a autoridade lançadora apurou que o sujeito passivo auferiu, no ano-calendário de 2012, rendimentos no montante de R\$ 1.430.000,00, oriundos de pessoas jurídicas, os quais não foram oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual, quer por terem sido omitidos, quer por terem sido indevidamente informados como rendimentos isentos .

Segundo descreve a fiscalização, a apuração esteve vinculada ao exame da utilização de sociedades em conta de participação – SCPs, notadamente no âmbito da pessoa jurídica VR Assessoria e Consultoria S/S, tendo sido concluído que tais estruturas não atendiam aos requisitos legais e materiais necessários ao reconhecimento de sua validade para fins tributários. O Relatório Fiscal registra que o procedimento teve por escopo verificar a utilização dessas SCPs no que concerne aos rendimentos isentos declarados pelo sujeito passivo a título de distribuição de lucros, concluindo, ao final, que elas teriam sido constituídas de forma simulada, apenas com o objetivo de obtenção de benefício tributário, motivo pelo qual os valores por elas pagos deveriam ser tributados segundo sua real natureza, qual seja, remuneração por serviços prestados .

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, o procedimento fiscal foi desencadeado em decorrência da chamada Operação Zelotes, tendo a fiscalização se valido de elementos compartilhados por decisão judicial, inclusive documentos, dados e demais informações obtidos no âmbito das investigações. Nesse contexto, a autoridade fiscal reconstruiu a forma pela qual o contribuinte teria recebido valores por intermédio de estruturas societárias reputadas artificiais, concluindo que os montantes formalmente tratados como distribuição de lucros correspondiam, em verdade, a rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, sujeitos à incidência do imposto de renda da pessoa física .

Com base nessas premissas, foi lavrado o Auto de Infração, no qual se consignou expressamente a infração de não oferecimento à tributação do IRPF de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, no montante de R\$ 1.430.000,00, com aplicação de multa de ofício de 150%, ao fundamento de que os rendimentos haviam sido omitidos ou indevidamente declarados como isentos .

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, por meio da qual insurgiu-se contra a exigência fiscal, sustentando, em síntese, a invalidade da desconsideração das sociedades em conta de participação, a licitude da estrutura jurídica adotada, a impropriedade da requalificação dos valores como rendimentos tributáveis e a nulidade do procedimento em razão da origem e da utilização das provas obtidas no contexto da Operação Zelotes. Também se insurgiu contra a multa qualificada e contra os encargos incidentes sobre o crédito tributário, afirmando, ainda, que não teria podido juntar provas em razão da apreensão de documentos no curso da investigação criminal, conforme consta do acórdão recorrido ao resumir as razões da impugnação .

Ao apreciar a controvérsia, a DRJ, em extenso e detalhado decisório, afastou as preliminares de nulidade e julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento.

Conforme se extrai do acórdão recorrido, a decisão de primeira instância concluiu que a autoridade fiscal demonstrou satisfatoriamente que os valores recebidos pelo contribuinte, embora formalmente vinculados a SCPs e tratados como lucros distribuídos, não possuíam essa natureza para fins tributários, uma vez que as estruturas adotadas não refletiam a realidade material das operações. A DRJ entendeu, em essência, que os pagamentos efetuados ao recorrente correspondiam à sua real remuneração por serviços, circunstância apta a justificar a tributação pelo IRPF, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar a natureza não tributável dos rendimentos, encargo do qual não se desincumbiu adequadamente .

Inconformado com esse desfecho, o contribuinte interpôs extenso recurso voluntário, no qual renova sua insurgência contra a exigência fiscal e insiste na tese de que a fiscalização teria promovido descon sideração indevida de negócios jurídicos regularmente celebrados, especialmente das sociedades em conta de participação utilizadas no relacionamento com a VR Assessoria e Consultoria S/S e com Fernando T. Ishikawa Advogados Associados. Sustenta, em essência, a regularidade das SCPs, a impossibilidade de requalificação automática dos valores recebidos, a invalidade da premissa fiscal de que tais estruturas seriam simuladas e a impropriedade da tributação dos rendimentos como se fossem pagamentos diretos por serviços prestados. Reitera, ademais, suas alegações de nulidade quanto à origem e ao aproveitamento das provas, suscita a prejudicial de mérito quanto à decadência e volta a questionar a qualificação da multa de ofício, pretendendo, ao final, o cancelamento integral da exigência.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Preliminares**

O recorrente suscita, em sede preliminar, diversas alegações voltadas à invalidação do lançamento, notadamente quanto à regularidade do procedimento fiscal, à utilização de elementos probatórios oriundos da denominada Operação Zelotes, ao alegado cerceamento do direito de defesa e à suposta impossibilidade de descon sideração das estruturas jurídicas adotadas. Suscita, também, a incompetência territorial em decorrência do domicílio fiscal.

No ponto, entendo que as preliminares não merecem acolhimento, sendo suficiente, para sua rejeição, a adoção dos fundamentos expendidos pela decisão recorrida, nos termos do art. 114, §12, do Regimento Interno do CARF.

Com efeito, a Delegacia de Julgamento enfrentou de maneira expressa e fundamentada todas as questões preliminares suscitadas, concluindo pela inexistência de vícios capazes de macular o lançamento, entendimento que se mostra adequado e em consonância com o regime jurídico do processo administrativo fiscal.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, somente ensejam nulidade os atos praticados por autoridade incompetente, com preterição do direito de defesa ou que resultem em efetivo prejuízo ao sujeito passivo. No caso dos autos, não se verifica a ocorrência de nenhuma dessas hipóteses, sendo certo que o procedimento fiscal foi regularmente conduzido por autoridade competente, com plena observância das garantias do contraditório e da ampla defesa.

De igual modo, aplica-se o disposto no art. 10 do mesmo diploma legal, segundo o qual os atos processuais não dependem de forma determinada senão quando expressamente exigida, reputando-se válidos aqueles que, ainda que praticados de modo diverso, atinjam sua finalidade essencial. Trata-se da consagração do princípio da instrumentalidade das formas, que impede a decretação de nulidade na ausência de prejuízo concreto.

Nesse contexto, cumpre ainda destacar, como reforço argumentativo em sede recursal, a distinção entre o procedimento fiscal e o processo administrativo propriamente dito. Conforme bem delineado na decisão de primeira instância, o procedimento fiscal constitui fase oficiosa, na qual a autoridade fiscal atua com amplos poderes de investigação, com vistas à constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, não havendo, nesse momento, a formação de litígio nem a instauração do contraditório.

Com efeito, antes da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, não há que se falar em processo administrativo tributário, mas apenas em atividade administrativa vinculada de lançamento, cuja condução compete privativamente à autoridade fiscal. Nessa fase, a Administração pode valer-se dos elementos de prova de que dispõe, inclusive provenientes de outros procedimentos regularmente instaurados, sem que isso implique qualquer irregularidade, desde que tais elementos sejam posteriormente disponibilizados ao contribuinte, o que se verificou no caso concreto.

Sob essa perspectiva, não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa decorrente da utilização de elementos oriundos da Operação Zelotes. Além de terem sido regularmente compartilhados por autorização judicial, tais elementos foram incorporados ao procedimento fiscal e submetidos ao crivo do contraditório a partir da fase impugnatória, momento em que se instaura o litígio administrativo. Não há, portanto, qualquer violação às garantias processuais, tampouco demonstração de prejuízo concreto à defesa, requisito indispensável para o reconhecimento de nulidade.

No que tange às alegações de incompetência da autoridade fiscal, igualmente não assiste razão ao recorrente. A competência para fiscalização e constituição do crédito tributário é atribuída, por lei, ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 6º da Lei nº 10.593/2002, não sendo o critério territorial elemento limitador absoluto dessa competência. Ao contrário, o próprio Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 9º, §2º, prevê expressamente a validade dos atos praticados por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo, entendimento este consolidado na Súmula CARF nº 27. Vejamos:

Súmula CARF nº 27

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Também não prosperam as alegações genéricas de violação a princípios constitucionais. A atuação da autoridade fiscal é estritamente vinculada à legislação tributária, cabendo-lhe aplicar as normas vigentes ao caso concreto, não sendo dado ao julgador administrativo afastar sua incidência com fundamento em juízos abstratos de inconstitucionalidade. Nesse sentido, eventual inconformismo quanto ao conteúdo das normas aplicáveis não se traduz em vício do lançamento, mas em matéria estranha ao âmbito de cognição deste Colegiado, por força do que preconiza a Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração foi devidamente instruído, contendo descrição clara e precisa dos fatos, indicação dos dispositivos legais aplicáveis e detalhamento dos elementos probatórios que embasaram a exigência, o que permitiu ao recorrente a plena compreensão da acusação fiscal e o exercício efetivo de sua defesa, como, de fato, ocorreu, tanto na fase de impugnação quanto na fase recursal.

Diante desse contexto, não se identificando qualquer vício apto a ensejar a nulidade do lançamento, rejeito as preliminares suscitadas, mantendo-se, nesse ponto, o entendimento adotado pela decisão de primeira instância.

#### **- Prejudicial de Mérito – Decadência**

No que concerne à alegação de decadência, também não merece acolhida a pretensão recursal, eis que acertado o entendimento da DRJ.

Consoante entendimento consolidado, o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, aperfeiçoa-se em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Todavia, a definição do prazo decadencial depende da natureza da conduta apurada.

Nas hipóteses em que há dolo, fraude ou simulação, como no presente caso, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo a qual o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessarte, considerando que o lançamento se refere ao ano-calendário de 2012 e que a ciência do auto de infração ocorreu em 2017, não há que se falar em decadência, uma vez que o lançamento foi efetuado dentro do prazo legal. Então, sem razão o recorrente, devendo ser mantido, na íntegra, o entendimento da decisão recorrida.

### **Mérito**

Superadas as questões preliminares, passa-se ao exame do mérito da controvérsia.

Antes de adentrar propriamente na análise individualizada das teses recursais, cumpre registrar que o recurso voluntário interposto apresenta elevado grau de extensão e, em tese, mantém as mesmas razões de impugnação.

Importa advertir que o patrono do recorrente, em sua sustentação oral, promoveu postulações que não foram objeto de razões recursais, razão pela qual não serão conhecidas.

Pois bem!

De início, cumpre destacar que o acórdão recorrido enfrentou de forma minuciosa e fundamentada todos os pontos relevantes à solução da lide, com adequada análise do conjunto fático-probatório e correta subsunção dos fatos à legislação de regência.

Nesse contexto, verificando-se que a decisão de primeira instância apreciou de maneira exauriente as questões suscitadas pelo contribuinte, com fundamentação idônea e suficiente, adoto-a como razão de decidir, nos termos do art. 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, sem prejuízo dos acréscimos e reforços argumentativos que se seguem.

#### **- Dos valores recebidos pelo recorrente – natureza jurídica**

A controvérsia devolvida a este Colegiado reside, em essência, na correta qualificação jurídica dos valores percebidos pelo recorrente no ano-calendário de 2012, formalmente apresentados como lucros distribuídos por sociedades em conta de participação, para verificar se tais ingressos efetivamente se enquadram no regime jurídico próprio da distribuição de resultados societários ou se, ao revés, correspondem a rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas e não oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

A primeira premissa que se impõe, portanto, é a de que a exclusão da incidência do imposto sobre a renda sobre valores distribuídos a título de lucros não decorre da simples denominação conferida pelas partes, tampouco da adoção formal de determinada estrutura contratual ou societária. Para que se reconheça a natureza de lucros isentos, faz-se indispensável a demonstração efetiva dos pressupostos jurídicos e materiais que autorizam esse tratamento, notadamente a existência de vínculo societário legítimo, a apuração regular de resultados e a correspondente escrituração contábil idônea.

É justamente nesse ponto que a tese recursal não se sustenta.

Isso porque a controvérsia não se resolve pela mera constatação da existência formal de sociedades em conta de participação, mas sim pela verificação de sua efetiva correspondência com a disciplina jurídica que rege esse instituto e, sobretudo, com a realidade material das operações.

A sociedade em conta de participação, nos termos dos arts. 991 a 996 do Código Civil, caracteriza-se, entre outros aspectos, pela ausência de personalidade jurídica, pela atuação exclusiva do sócio ostensivo perante terceiros e pela limitação da participação do sócio participante à esfera interna da relação societária, com participação nos resultados do empreendimento. Trata-se, portanto, de estrutura que pressupõe distinção clara entre o agente que conduz a atividade econômica e aquele que apenas participa de seus resultados.

Nesse contexto, não se mostra compatível com a natureza jurídica da SCP a utilização dessa figura como instrumento para remunerar diretamente a atuação pessoal do sócio participante na execução do objeto contratual. A admissão dessa hipótese implicaria desvirtuamento da própria lógica do instituto, convertendo-o em mero veículo formal de encobrimento de relação jurídica de prestação de serviços.

Foi exatamente essa a conclusão alcançada pela fiscalização e devidamente acolhida pela decisão recorrida.

Conforme amplamente demonstrado no minucioso Relatório Fiscal, as SCPs das quais o recorrente participou não apresentavam os elementos caracterizadores de uma autêntica relação de participação econômica, tendo sido utilizadas, na prática, como mecanismo de requalificação indevida de rendimentos. A análise dos contratos, da dinâmica de pagamentos e das próprias declarações prestadas revelou que os valores recebidos estavam diretamente vinculados à atuação pessoal do recorrente e ao volume de serviços por ele prestados, e não à participação em resultados decorrentes de investimento.

Elementos adicionais reforçam essa conclusão.

No caso da relação mantida com a VR Assessoria e Consultoria, verificou-se a existência de patrimônio especial irrisório, absolutamente incompatível com os valores posteriormente distribuídos, além da ausência de demonstração contábil idônea da apuração de resultados.

Já no que se refere à SCP constituída com Fernando T. Ishikawa Advogados Associados, constatou-se a inexistência de patrimônio especial e a previsão de remuneração fixa ao recorrente, circunstâncias que demonstram a natureza remuneratória dos valores pagos.

Ademais, a própria forma de distribuição dos valores — vinculada ao volume de trabalho desempenhado e realizada de forma praticamente imediata ao recebimento dos honorários pelos sócios ostensivos — afasta a caracterização de lucros propriamente ditos, revelando tratar-se de simples repasse de receitas decorrentes da prestação de serviços.

Também sob o aspecto contábil, a ausência de individualização das operações atribuídas às SCPs, bem como a inexistência de demonstração regular dos resultados e de patrimônio especial, comprometem a pretensão de reconhecimento de distribuição de lucros isentos, na medida em que inviabilizam a verificação objetiva da origem e da legitimidade dos valores distribuídos.

Diante desse conjunto probatório, revela-se legítima a requalificação promovida pela autoridade fiscal, que, ao privilegiar a realidade material das operações, reconheceu que os valores percebidos pelo recorrente possuíam natureza de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas.

Não se trata, portanto, de desconsideração arbitrária da forma jurídica adotada, como pretende dispor o recorrente, mas de adequada qualificação dos fatos à luz da legislação tributária, em consonância com o princípio segundo o qual a incidência tributária deve recair sobre a realidade econômica efetivamente verificada.

Tampouco procede a alegação de que a desconsideração das SCPs dependeria de declaração formal de nulidade dos atos societários. A análise realizada pela fiscalização e confirmada pela DRJ limitou-se à qualificação jurídica dos rendimentos para fins tributários, sem qualquer invalidação dos atos no plano civil.

Cumprido, ainda, destacar que incumbia ao recorrente demonstrar a natureza não tributável dos valores recebidos, ônus do qual não se desincumbiu de forma suficiente. Ao contrário, os elementos constantes dos autos corroboram a conclusão de que os valores percebidos decorrem, em verdade, de remuneração por serviços prestados, e não de distribuição de lucros.

Diante desse cenário, conclui-se que os valores percebidos pelo recorrente no ano-calendário de 2012, embora formalmente apresentados como lucros distribuídos por sociedades em conta de participação, não se enquadram no regime jurídico de isenção, devendo ser tributados como rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, sendo esta a sua natureza jurídica.

O tema inerente ao uso da Sociedade de Conta de Participação como estratégia para revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos, não é nova no CARF e a jurisprudência majoritária entende que este modelo societário não comporta a possibilidade de os sócios participantes prestarem serviços à sócia ostensiva,

constituindo-se em forma simulada o que leva à reclassificação dos valores distribuídos como tributáveis pelo Imposto de Renda.

Os acórdãos abaixo citados ilustram bem a questão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA TRIBUTÁVEL COMPROVADA. POSSIBILIDADE.

Restando comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se na verdade em remuneração por serviços médicos prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização, dada sua natureza tributável.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA. A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Incide o imposto de renda sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE. NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS. INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, que a contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros.

(...)

(Acórdão nº. 2201-012.144, de 25/07/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais da Previdência Social.

(Acórdão nº. 2401-012.254, de 23/07/2025)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 DOCUMENTO VALIDADO SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

[...]

Voto

[...]

Não obstante, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços mostra-se contrária à natureza jurídica da conta de participação, não podendo ser admitida sob pena de desvirtuamento da associação e indicação de dissimulação.

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a própria natureza do instituto conta de participação.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que esse, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do artigo 997, inciso V, do Código Civil à SCP é o mesmo que desfigurá-la.

Se o objetivo das partes era de que o sócio participante contribuisse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, os contratantes deveriam ter escolhido arranjo societário diverso da conta de participação.

A desfiguração da SCP e simulação na utilização da associação indica a necessidade pela busca do real beneficiário dos valores percebidos, no que toca à incidência do imposto sobre a renda.

(Acórdão nº 2202-010.278, Sessão de 12/09/2023) (grifos acrescentados)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. SIMULAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. Se os sócios participantes da conta participação prestam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica: rendimentos tributáveis de prestação de serviços, e não lucros isentos do Imposto de Renda. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

(Acórdão 2201-010.600, Sessão de 11/05/2023) (grifos acrescentados)

Ora, a sociedade em conta de participação (SCP), disciplinada pelos arts. 991 a 996 do Código Civil, caracteriza-se pela atuação exclusiva do sócio ostensivo perante terceiros, cabendo ao sócio participante apenas a contribuição com recursos e a participação nos resultados, sem ingerência na execução da atividade econômica .

Trata-se de estrutura que pressupõe nítida divisão funcional, sendo incompatível com sua natureza a atuação direta do sócio participante na prestação de serviços, sob pena de desfiguração do instituto.

No caso, restou demonstrado que as SCPs foram utilizadas de forma irregular, como instrumento para viabilizar a prestação pessoal de serviços pelo contribuinte, sob a aparência de distribuição de lucros, o que evidencia descompasso entre a forma jurídica adotada e a realidade fática.

Diante disso, conclui-se que a estrutura não pode ser reconhecida para fins tributários, impondo-se a tributação dos valores conforme sua efetiva natureza, bem como a identificação direta do sujeito passivo, não se tratando de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas de correta qualificação dos rendimentos.

Nesse aspecto, o caso concreto não guarda qualquer relação com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil. Tal instituto pressupõe abuso, como desvio de finalidade ou confusão patrimonial, hipótese que não se verifica no caso.

Na situação analisada, a fiscalização não promoveu a desconsideração da pessoa jurídica, mas apenas identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121 do CTN, sendo suficiente a constatação de simulação para atribuir os efeitos tributários ao real beneficiário, conforme autoriza o art. 149, VII, do CTN.

Vale ainda tecer uma distinção entre elisão e evasão fiscal à luz do caso concreto. Embora o ordenamento admita o planejamento tributário lícito, este encontra limites na boa-fé, na função social dos contratos e na vedação ao abuso de direito. No caso concreto, restou caracterizado planejamento abusivo, com utilização de estruturas artificiais e interposição de pessoas para dissimular a ocorrência do fato gerador.

Assim, o caso concreto não guarda relação com elisão, mas consiste em hipótese de evasão fiscal, impondo-se a aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma, de modo a tributar os rendimentos conforme sua realidade econômica.

Com isso, diante da comprovação de simulação, ainda que por meio de indícios robustos, a autoridade fiscal agiu nos limites de sua competência ao requalificar os fatos e atribuir os efeitos tributários ao efetivo contribuinte, não havendo razões para reforma do lançamento.

Portanto, nesse aspecto, a decisão de piso merece ser mantida.

#### **- Das provas**

Proseguindo na análise do mérito, impõe-se registrar que a conclusão alcançada pela fiscalização — e devidamente acolhida pela decisão recorrida — não se apoia em presunções ou ilações genéricas, mas decorre de detalhado exame do contexto fático delineado nos itens 2 a 10 do Relatório Fiscal, os quais descrevem e demonstram, de forma coerente e convergente, o desvirtuamento das sociedades em conta de participação utilizadas pelo recorrente.

Com efeito, desde a qualificação do sujeito passivo e a delimitação do procedimento fiscal, restou claro que o escopo da fiscalização consistiu precisamente na verificação da regularidade dos rendimentos declarados como isentos a título de distribuição de lucros, no contexto da utilização de SCPs como instrumento jurídico. A investigação não se limitou à análise formal dos contratos, mas avançou sobre a dinâmica operacional efetivamente adotada, permitindo identificar a incongruência entre a forma jurídica e a realidade material.

Nesse sentido, o Relatório Fiscal demonstra que o procedimento foi instaurado a partir de elementos colhidos no âmbito da chamada Operação Zelotes, cujas investigações revelaram a utilização de estruturas empresariais interpostas com o propósito de conferir aparência de licitude a relações que, em substância, possuíam natureza diversa. O compartilhamento de provas autorizado judicialmente, inclusive oriundas de quebras de sigilo bancário, fiscal e telemático, forneceu base probatória robusta para a análise fiscal, afastando qualquer alegação de fragilidade ou insuficiência de elementos.

Ao adentrar especificamente na relação mantida com a VR Assessoria e Consultoria, o Relatório Fiscal evidencia que se trata de pessoa jurídica cujo objeto social consistia na prestação

de serviços de consultoria empresarial, sem estrutura operacional compatível com a efetiva execução das atividades jurídicas que geravam os honorários posteriormente distribuídos . Ademais, constatou-se que, por longo período, a referida sociedade sequer possuía empregados registrados, circunstância que reforça a inconsistência da alegada autonomia operacional.

Ainda mais relevante é a constatação, extraída das próprias declarações do recorrente e dos demais envolvidos, de que os serviços contratados pelos clientes eram, em realidade, prestados diretamente pelo próprio recorrente, o qual detinha a responsabilidade técnica e operacional pelos processos administrativos fiscais. Conforme consignado, os chamados “processos” eram, nas palavras do próprio sujeito passivo, aqueles sob sua responsabilidade profissional, evidenciando que a atuação não se dava de forma indireta ou mediada, mas sim direta e pessoal .

Tal circunstância é reforçada pelo fato de que a VR não possuía, em seu quadro societário, profissionais habilitados para a execução das atividades jurídicas contratadas, o que justificaria, segundo a própria narrativa do recorrente, a constituição das SCPs como forma de viabilizar sua atuação. Contudo, essa justificativa, longe de legitimar a estrutura adotada, evidencia justamente o seu desvirtuamento, pois confirma que a SCP foi utilizada como instrumento para permitir a prestação direta de serviços pelo sócio participante, em desconformidade com a natureza jurídica do instituto.

O Relatório Fiscal também demonstra, de forma expressa, que os honorários recebidos dos clientes finais eram, em grande medida, vinculados à atuação pessoal do recorrente, sendo posteriormente repartidos no âmbito das SCPs de maneira proporcional à sua participação nos trabalhos desenvolvidos . Tal dinâmica demonstra que não se trata de distribuição de lucros decorrentes de atividade empresarial autônoma, mas de mera divisão de receitas oriundas da prestação de serviços.

Outro aspecto relevante diz respeito à própria evolução da atividade da VR, que, conforme apurado, apresentava receitas inexpressivas até o momento em que passou a operar por meio das SCPs constituídas com o recorrente, passando então a declarar receitas substancialmente vinculadas a tais contratos . Esse dado reforça a conclusão de que a pessoa jurídica passou a ser utilizada como veículo para canalização de receitas cuja origem estava diretamente ligada à atuação pessoal do contribuinte.

No que concerne às SCPs constituídas, o Relatório Fiscal identifica múltiplos instrumentos firmados ao longo do período fiscalizado, inclusive com diferentes sócios ostensivos, todos com estrutura semelhante e com o recorrente figurando como sócio participante . A recorrência desse modelo negocial enseja padrão de conduta reiterado, voltado à obtenção de tratamento tributário mais favorável que, por sua vez, consiste em ação dolosa.

A partir desse conjunto de elementos, a fiscalização concluiu — de forma devidamente fundamentada — pela descaracterização das SCPs para fins tributários, por não atenderem aos requisitos legais e por terem sido utilizadas como instrumento de simulação

voltado à requalificação de rendimentos . Em consequência, os valores percebidos foram corretamente enquadrados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas e não oferecidos à tributação. Da mesma forma, a DRJ enfrentou detidamente todo o contexto fático-probatório, mantendo integralmente a autuação fiscal.

No que se refere à alegação de ilegalidade na utilização de documentos oriundos da Operação Zelotes, também não se verifica qualquer irregularidade.

Conforme devidamente consignado no Relatório Fiscal, os elementos probatórios utilizados no procedimento fiscal foram compartilhados por decisão judicial, em estrita observância aos parâmetros legais e constitucionais aplicáveis. Ademais, a fiscalização não se valeu de documentos protegidos por sigilo profissional do recorrente, mas sim de contratos e documentos relativos às pessoas jurídicas envolvidas e às relações negociais estabelecidas, o que afasta qualquer alegação de ilicitude da prova.

Diante desse conjunto de fundamentos, não se identificam vícios ou ilegalidades capazes de infirmar a validade do lançamento, razão pela qual devem ser integralmente mantidos os termos da decisão recorrida também sob esses aspectos.

Por fim, no que se refere à infração propriamente dita, o Relatório Fiscal foi categórico ao apontar que os valores recebidos pelo recorrente foram indevidamente declarados como isentos, quando, na realidade, deveriam ter sido submetidos à tributação na pessoa física, caracterizando hipótese típica de omissão de rendimentos .

Diante desse panorama, verifica-se que a fundamentação fiscal, longe de se limitar a aspectos formais, revela análise aprofundada da realidade econômica subjacente às operações, em perfeita consonância com a orientação de que a incidência tributária deve refletir a substância dos fatos.

Assim, também sob a perspectiva dos elementos constantes dos itens 2 a 10 do Relatório Fiscal, resta plenamente justificada a manutenção do lançamento, reforçando-se a conclusão já adotada no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Portanto, sem razão o recorrente.

#### **Considerações finais**

Prosseguindo, cumpre enfrentar os demais fundamentos suscitados pelo recorrente, os quais também foram devidamente apreciados pela decisão recorrida, cuja fundamentação, por sua consistência, merece ser prestigiada.

No que se refere à tentativa de enquadramento da situação fática no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não assiste razão ao recorrente. Como bem consignado pela decisão de primeira instância, a aplicação do referido dispositivo pressupõe a existência de estruturas negociais híbridas, compatíveis com os institutos jurídicos invocados, o que não se verifica no presente caso. Ao contrário, restou demonstrado, a partir do conjunto probatório, o desvirtuamento das sociedades em conta de participação, aliado à ausência de comprovação idônea da efetiva

prestação de serviços nos moldes alegados, circunstâncias que afastam, por completo, a incidência do referido dispositivo legal.

#### **- Da Multa**

No tocante à multa qualificada, igualmente não prospera a insurgência recursal.

Nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, a qualificação da multa exige a presença de elementos que evidenciem dolo, fraude ou simulação, conforme tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Trata-se, portanto, de penalidade que demanda suporte probatório robusto, apto a demonstrar a intenção deliberada de suprimir ou reduzir tributo devido.

No caso dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal não se limitou a imputar genericamente a prática de fraude/dolo, mas lastreou a qualificação da penalidade em elementos concretos e convergentes, extraídos do Relatório Fiscal e do conjunto probatório, os quais evidenciam a adoção de estrutura comercial artificial, com o objetivo de requalificar rendimentos tributáveis como lucros isentos.

Conforme já amplamente demonstrado, a utilização reiterada de sociedades em conta de participação desprovidas de substância econômica, a vinculação direta dos rendimentos à atuação pessoal do recorrente e a interposição de pessoa jurídica sem capacidade operacional compatível configuram, em conjunto, expediente apto a ocultar a ocorrência do fato gerador e a reduzir indevidamente a carga tributária.

Nesse contexto, resta caracterizado o elemento subjetivo exigido pela legislação, consubstanciado no propósito deliberado de afastar a incidência tributária mediante a adoção de forma jurídica dissociada da realidade econômica, razão pela qual se mostra legítima a aplicação da multa qualificada.

Entretanto, no caso concreto, cabe ser observada a superveniência da Lei nº 14.689/23, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

#### **- Dos encargos**

No tocante à incidência da taxa SELIC, tampouco assiste razão ao recorrente.

A aplicação de juros de mora com base na referida taxa encontra expressa previsão legal e está em consonância com a jurisprudência consolidada, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, sendo plenamente legítima sua utilização na atualização do crédito tributário.

Da mesma forma, não procede a alegação de impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Nos termos do Código Tributário Nacional, a multa integra o crédito tributário, razão pela qual, uma vez não adimplida no prazo legal, sujeita-se à incidência de juros moratórios, conforme expressamente previsto na legislação de regência. Ademais, a matéria encontra-se sumulada por este E. Conselho, conforme se verifica:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

**- Do pedido de Compensação.**

Em sustentação oral, a defesa requereu a compensação entre valores supostamente recolhidos pela pessoa jurídica e aqueles ora exigidos da pessoa física.

O pleito, contudo, não comporta conhecimento.

Isso porque a matéria não foi deduzida na impugnação nem reiterada de forma tempestiva no recurso voluntário, sendo suscitada apenas em sede de sustentação oral, momento processual inadequado para a introdução de questão nova. A sustentação oral destina-se exclusivamente ao reforço e à explicitação das teses já regularmente submetidas ao contraditório, não se prestando à inovação recursal.

Opera-se, portanto, a preclusão consumativa, razão pela qual o pedido não deve ser conhecido.

**Conclusão:**

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso, rejeito as preliminares e no mérito, dou parcial provimento, tão somente para limitar a multa qualificada a 100%, em decorrência da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**