



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.725544/2018-01
ACÓRDÃO	2102-004.348 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEONARDO SIADE MANZAN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVADA. POSSIBILIDADE. NATUREZA TRIBUTÁVEL

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. 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.

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

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.

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%.

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

Cleberson 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), Cleberson Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por LEONARDO SIADE MANZAN em face do Acórdão nº 16-87.730, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014, no valor total de R\$ 3.763.858,88, assim discriminado: R\$ 1.264.028,86 a título de imposto, R\$ 488.820,11 a título de juros de mora calculados até 11/2018, R\$ 1.896.043,28 a título de multa proporcional qualificada e R\$ 114.966,63 a título de multa exigida isoladamente.

Conforme descrito no relatório fiscal, o procedimento de fiscalização foi instaurado no âmbito do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 01.1.01.00-2017-00652-7, cujo objeto abrangia a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPF do sujeito passivo nos anos-calendário de 2012 a 2015, tendo o lançamento ora examinado se restringido aos anos-calendário de 2013 e 2014, porquanto o ano-calendário de 2012 já havia sido objeto de lançamento autônomo nos autos do PAF nº 11020.723581/2017-96.

Segundo a autoridade fiscal, as Declarações de Ajuste Anual do contribuinte, referentes aos exercícios de 2014 e 2015, foram apresentadas pelo modelo simplificado, e o escopo da fiscalização consistiu, essencialmente, em examinar a utilização de sociedades em conta de participação – SCPs no que se refere aos rendimentos declarados como isentos, especialmente a título de distribuição de lucros e “adiantamentos de SCP” lançados como dívida.

Ainda segundo o relatório fiscal, o sujeito passivo, advogado, ex-conselheiro do CARF, residente em Brasília/DF, seria profissional liberal com escritório no Lago Sul/DF, e teria se utilizado de estruturas societárias envolvendo, principalmente, a pessoa jurídica VR ASSESSORIA E CONSULTORIA S/S, inscrita no CNPJ nº 03.007.793/0001-69, bem como de outras SCPs constituídas com terceiros, com o propósito de formalizar rendimentos que, na compreensão da fiscalização, corresponderiam, em sua substância, a remuneração direta por serviços advocatícios prestados pela pessoa física.

O procedimento fiscal teve início formal em 11/05/2017, mediante ciência postal do Termo de Início do Procedimento Fiscal nº 00652-2017/001, datado de 04/05/2017, e foi expressamente vinculado, no relatório fiscal, aos desdobramentos da denominada Operação Zelotes. A autoridade autuante consignou que a operação, deflagrada em 26/03/2015, foi conduzida em conjunto pela Polícia Federal, Ministério Público Federal, Corregedoria-Geral do Ministério da Fazenda e Receita Federal do Brasil, visando apurar suposta organização voltada à manipulação de julgamentos no âmbito do CARF, com utilização de empresas de advocacia e consultoria como interpostas pessoas, tendo havido, ao longo das investigações, cumprimento de mandados de busca e apreensão, conduções coercitivas, prisões e compartilhamento judicialmente autorizado de elementos probatórios com a Receita Federal. Assinalou-se, ainda, que o sujeito passivo teria sido denunciado pelo Ministério Público Federal pela prática, em tese, do delito previsto no art. 317, § 1º, do Código Penal, e que relatórios da COGER/MF e da COPEI/RFB teriam apontado indícios de irregularidades em julgamento realizado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do qual o recorrente participou como conselheiro representante dos contribuintes.

No desenvolvimento dos trabalhos fiscais, a autoridade autuante consignou que LEONARDO SIADÉ MANZAN foi questionado, inclusive no âmbito das investigações da Operação Zelotes, sobre sua participação nas empresas ligadas a JORGE VICTOR RODRIGUES, em especial a SBS CONSULTORIA EMPRESARIAL SS LTDA e a já mencionada VR ASSESSORIA E CONSULTORIA S/S, tendo informado, quanto a esta última, que possuía uma sociedade em conta de participação. A partir daí, a fiscalização concentrou-se em demonstrar que as SCPs examinadas não atenderiam

aos requisitos legais e materiais caracterizadores dessa espécie societária, por terem sido, em sua visão, constituídas de forma simulada, apenas para viabilizar benefício tributário, razão pela qual os rendimentos delas decorrentes deveriam ser tributados segundo sua alegada real natureza, qual seja, remuneração por serviços prestados.

O relatório fiscal descreve, inicialmente, os rendimentos isentos declarados pelo sujeito passivo a título de lucros e dividendos, passando, em seguida, à análise da atuação da VR ASSESSORIA E CONSULTORIA S/S e das SCPs constituídas no seu âmbito. Destacou-se, de forma central, a SCP de 06/06/2010, celebrada entre VR Assessoria e Consultoria Ltda., na condição de sócia ostensiva, e LEONARDO SIADE MANZAN, na condição de sócio participante, bem como a SCP de 23/10/2013, celebrada entre a mesma VR, LEONARDO SIADE MANZAN e a pessoa jurídica MINATEL ADVOGADOS, relacionada, segundo o recorrente, à prestação de serviços advocatícios em favor da empresa CMJ COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., em processo ligado à liberação de aeronave apreendida em Viracopos.

Na ótica da fiscalização, porém, tais estruturas não representariam efetivas sociedades em conta de participação, mas antes instrumentos formais para encobrir a prestação pessoal de serviços advocatícios pelo recorrente. O relatório fiscal registra, nesse sentido, que a VR teria sido interposta pelo recorrente para que, em nome dela, fossem formalizados contratos de prestação de serviços em que o mesmo, em verdade, seria o advogado contratado, quer na esfera administrativa, quer na esfera judicial. Em consequência, consignou-se que os valores constantes das notas fiscais emitidas pela VR em decorrência desses contratos, embora formalmente lançados na pessoa jurídica, corresponderiam, em verdade, a rendimentos auferidos pela pessoa física de LEONARDO, devendo por isso ser tributados como remuneração por serviços advocatícios.

A partir dessa premissa, a fiscalização examinou os contratos de prestação de serviços agrupados em três blocos.

No Grupo 1, foram analisadas contratações envolvendo NDT COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., JOSÉ CELSO GONTIJO ENGENHARIA S/A, GRANTEC TÉCNICA DE CONSTRUÇÃO LTDA., NICOLAU MIGUEL NEIS, HIDRELÉTRICA VALE DO PERDIZES LTDA., PRIMAVERIA VEÍCULOS LTDA., QUALITÉCNICA EMPRESA NACIONAL DE SERVIÇOS LTDA. e AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA.. Segundo a autoridade lançadora, em todos esses casos a documentação colhida revelaria que a prestação de serviços jurídicos estava substancialmente vinculada à pessoa física do recorrente, ainda que formalizada por intermédio da VR. Em alguns casos, o relatório enfatiza a assinatura de peças processuais por representantes das próprias contratantes; em outros, a atuação direta do recorrente em mandados de segurança ou recursos administrativos; em outros ainda, a alegada ausência de demonstração de efetiva prestação de serviços pela pessoa jurídica.

No Grupo 2, a fiscalização tratou especificamente da contratação relacionada à CMJ COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., associada à SCP de 23/10/2013, na qual figurariam a VR, o

recorrente e o escritório MINATEL ADVOGADOS. Nesse ponto, a autuação concluiu que, não obstante a formalização da SCP, o conjunto dos elementos indicaria que o recorrente seria o real prestador dos serviços, razão pela qual os rendimentos correspondentes deveriam ser deslocados para sua pessoa física. Já o recorrente, tanto em impugnação como em recurso voluntário, sustenta que essa SCP foi regularmente constituída para prestação conjunta de serviços advocatícios, que a formalização posterior do instrumento apenas buscou conferir suporte jurídico e contábil aos recebimentos e que o escritório Minatel Advogados efetivamente participou da condução do processo judicial respectivo, inclusive com substabelecimento e prática de atos processuais próprios.

No Grupo 3, a fiscalização examinou as contratações relacionadas à J G RODRIGUES & CIA LTDA. e à CONSTRUTORA SIMOSO LTDA., reconhecendo, segundo o próprio recorrente em suas razões de defesa e de recurso, que os valores respectivos teriam sido por ele recebidos em espécie, com autorização do sócio ostensivo, o que o teria levado a declará-los como recebidos pela pessoa física, por cautela e para resguardar-se perante o Fisco. Ainda assim, a fiscalização teria extraído desses fatos conclusão em desfavor do sujeito passivo.

Além dos rendimentos vinculados à VR e às SCPs por ela capitaneadas, a fiscalização analisou a SCP constituída com Marcos de Oliveira Pereira, igualmente desconsiderada para fins tributários. Consoante o relatório fiscal, os valores recebidos no contexto dessa relação foram considerados como honorários profissionais e não como distribuição de lucros de SCP. O recorrente, por sua vez, sustentou, desde a impugnação, que houve distrato dessa SCP em 18/06/2014, convertendo-se os valores adiantados em dívida por ele declarada em sua DAA, tendo sido os recebimentos realizados de forma escalonada desde julho de 2011 até o primeiro semestre de 2014, e que tanto ele quanto o próprio Marcos de Oliveira Pereira prestaram informações convergentes à fiscalização acerca dessa dinâmica, sem que tais esclarecimentos fossem acolhidos.

Com base em todo esse percurso fático, a fiscalização concluiu, no item próprio de “conclusão acerca dos contratos de prestação de serviços e sua correta tributação”, que os rendimentos formalmente registrados em nome de pessoas jurídicas, SCPs e ajustes internos entre sócios deveriam, em verdade, ser tributados na pessoa física do recorrente, por ter ele sido o real beneficiário econômico dos valores. Desse entendimento decorreram as infrações apuradas na descrição dos fatos e enquadramento legal, consistentes em:

- (i) não oferecimento à tributação do IRPF de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, no montante de R\$ 357.409,52 em 31/12/2013 e R\$ 3.421.176,46 em 31/12/2014, ambas com multa de 150%;
- (ii) não oferecimento à tributação do IRPF de rendimentos recebidos de pessoa física, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, no montante de R\$ 42.000,00 em 31/10/2013 e R\$ 800.000,00 em 30/06/2014, igualmente com multa de 150%; e

- (iii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, no valor de R\$ 10.759,42 em 31/10/2013 e R\$ 219.173,85 em 30/06/2014, com multa isolada de 50%.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 2200/2451, sustentando, em extensa peça defensiva, que a principal acusação dos autos residiria em suposta interposição de pessoa jurídica para prestação de serviços advocatícios a clientes que, no entender da fiscalização, seriam do próprio impugnante. Alegou que todas as SCPs foram regularmente constituídas com o propósito de unir esforços entre sócios ostensivos e participantes para o atingimento de objetivo comum, com partilha dos resultados econômicos, e que a fiscalização partiu da falsa premissa de que SCP não poderia ser utilizada para prestação de serviços. Defendeu que a VR não possuía advogados em seus quadros, circunstância que justamente justificaria a constituição das SCPs; que o art. 993, parágrafo único, do Código Civil não impede a participação do sócio participante nas relações do sócio ostensivo com terceiros, prevendo, quando muito, responsabilidade solidária nas obrigações em que intervier; que o art. 992 do Código Civil admite prova da existência da SCP por todos os meios de direito e não exige formalização; que a própria fiscalização apreendeu e juntou aos autos os contratos de constituição dessas sociedades; que os serviços foram efetivamente prestados, contabilizados e tributados; e que a distribuição de resultados teria observado a proporção de 70% ao sócio participante e 30% ao sócio ostensivo, o que, a seu ver, afastaria qualquer alegação racional de planejamento voltado à redução de carga tributária.

Na mesma impugnação, o contribuinte atacou especificamente as conclusões da autoridade fiscal acerca das contratações com CMJ, José Celso Gontijo, Grantec, Nicolau Miguel Neis, Hidrelétrica Vale do Perdizes, Primavia, Qualitécnica, Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça, J G Rodrigues e Construtora Simoso, procurando demonstrar, caso a caso, a existência de contratação da VR, a participação eventual de outros sócios ou escritórios, a formalização contábil das operações, a emissão de notas fiscais e a prestação efetiva dos serviços. Também alegou, em preliminar, nulidade por violação ao domicílio tributário de eleição, bem como decadência em relação aos fatos envolvendo a SCP constituída com Marcos de Oliveira Pereira, sustentando que a fiscalização teria alcançado fatos iniciados em 2011.

No mérito, insistiu na validade das SCPs, na inaplicabilidade do art. 50 do Código Civil em sede administrativa, na incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, na impossibilidade de deslocamento automático de receitas da pessoa jurídica para a pessoa física, no erro de identificação do sujeito passivo, no cabimento, quando muito, de arbitramento do lucro, na improcedência da multa qualificada e na impossibilidade de incidência da SELIC sobre multa de ofício. Sustentou, por fim, a imprestabilidade das provas utilizadas, especialmente as oriundas da Operação Zelotes, e requereu o cancelamento integral do lançamento.

Ao apreciar a impugnação, a 11ª Turma da DRJ/SPO, por meio do Acórdão nº 16-87.730, afastou a decadência e as preliminares de nulidade e, por maioria de votos quanto ao mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. A decisão de primeira

instância concluiu, em síntese, que a constituição do crédito, na forma de rendimentos recebidos por pessoa física, destinou-se a assegurar a correta tributação, uma vez demonstrado que o contribuinte era o real beneficiário dos valores, com utilização da pessoa jurídica como interposta pessoa e sem comprovação adequada da prestação de serviços. A DRJ consignou, ainda, que a omissão de rendimentos restou caracterizada, que os valores pagos no âmbito das SCPs deveriam ser classificados segundo sua efetiva natureza jurídica, observado o real sujeito passivo, e que era admissível o uso de prova emprestada no processo administrativo fiscal, inclusive oriunda de investigação criminal, desde que observadas as normas processuais pertinentes.

Irresignado, o contribuinte interpôs o presente recurso voluntário, no qual reitera, em substância, os argumentos expendidos na impugnação.

Em sede preliminar, suscita a nulidade do acórdão recorrido por suposta ausência de enfrentamento integral das teses deduzidas na impugnação, o que, a seu ver, teria configurado cerceamento do direito de defesa.

Argumenta que a decisão de primeira instância teria deixado de analisar pontos relevantes, especialmente aqueles relacionados à validade das sociedades em conta de participação, à correta identificação do sujeito passivo, à inaplicabilidade da requalificação dos rendimentos e à improcedência das penalidades impostas, limitando-se a enfrentar apenas parte das alegações apresentadas. Nesse contexto, sustenta que a omissão decisória comprometeria a validade do julgado, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, por impedir o adequado exercício do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, o recorrente reitera que a autuação fiscal estaria fundada em premissas equivocadas, especialmente no que se refere à desconsideração das SCPs regularmente constituídas, defendendo que tais estruturas foram validamente utilizadas para a prestação de serviços e que a distribuição de lucros aos sócios participantes encontra amparo legal, não podendo ser automaticamente requalificada como rendimento tributável da pessoa física. Sustenta, ainda, que a fiscalização incorreu em erro na identificação do sujeito passivo, ao deslocar integralmente para a pessoa física rendimentos que, em sua origem, teriam sido auferidos por pessoas jurídicas regularmente constituídas, o que configuraria afronta ao sistema normativo e à própria lógica da tributação da renda.

Argumenta também que a autuação seria contraditória e juridicamente inconsistente, na medida em que, mesmo admitindo a existência das estruturas societárias e dos contratos celebrados, a autoridade fiscal optou por desconsiderá-los sem a devida demonstração de fraude, simulação ou qualquer elemento que justificasse a sua desconstituição, o que, segundo afirma, tornaria o lançamento imprestável. Defende, ademais, que, ainda que se admitisse a narrativa fiscal, não haveria fundamento para imputar ao recorrente a totalidade dos rendimentos, sobretudo diante da ausência de previsão legal para responsabilização solidária nos termos pretendidos pela fiscalização.

No tocante às penalidades, sustenta a impropriedade da multa qualificada, por inexistirem elementos que caracterizem dolo, fraude ou conluio, bem como a impossibilidade de incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício. Aduz, ainda, a imprestabilidade das provas utilizadas, inclusive aquelas oriundas de investigações externas, por entender que não teriam sido produzidas com observância das garantias legais aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

O recorrente volta a afirmar, no apelo, que o próprio acórdão recorrido teria reconhecido que os serviços eram prestados em parceria, mas, contraditoriamente, teria concluído pela total desconsideração dos contratos e pela tributação integral dos valores em sua pessoa física. Reitera que, se houvesse prestação de serviços direta às pessoas jurídicas contratantes, a retenção e o recolhimento do imposto seguiriam o regime próprio aplicável à fonte pagadora, não se justificando a eleição de sua pessoa física como sujeito passivo de toda a exigência. Argumenta, ademais, que o deslocamento integral dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física importaria bitributação e enriquecimento sem causa da União, diante da tributação já havida na esfera da pessoa jurídica.

Reitera, ainda, as alegações de nulidade quanto à utilização de provas oriundas da Operação Zelotes, insiste na decadência parcial dos fatos relacionados à SCP com **Marcos de Oliveira Pereira**, combate a multa qualificada por ausência de prova de dolo, fraude ou conluio, e renova a insurgência contra a cobrança de SELIC sobre a multa de ofício.

Por fim, o recorrente enfatiza a desproporção entre os valores efetivamente auferidos e aqueles considerados na autuação, destacando que, embora tenha declarado rendimentos significativamente inferiores — da ordem de R\$ 229.220,00 em 2013 e R\$ 1.726.100,00 em 2014 —, a fiscalização teria promovido a tributação de montante substancialmente superior, ao desconsiderar integralmente as SCPs e reclassificar os valores como rendimentos da pessoa física, o que, a seu ver, evidenciaria a inconsistência do lançamento e reforçaria a necessidade de sua revisão integral.

Ao final, requer o provimento do recurso voluntário para que seja cancelado integralmente o lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

Da tempestividade e admissibilidade

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 desconsideração 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.

Mérito

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

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.

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.

- 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 nos anos-calendários de 2013-2014, 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 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.

Importa salientar que 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. Ora, em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida e atendo-se às informações contidas no auto de infração, não há como prosperar a pretensão recursal.

No mérito, adianto que a decisão recorrida deve ser mantida em seus exatos fundamentos quanto à caracterização da simulação, à identificação do sujeito passivo e à exigência do crédito tributário, adotando-se, como razão de decidir, o entendimento consagrado no voto vencedor proferido pela DRJ, cuja fundamentação se revela robusta, coerente e integralmente compatível com o conjunto probatório constante dos autos.

A controvérsia instaurada nos presentes autos exige, inicialmente, a adequada compreensão da natureza jurídica da sociedade em conta de participação, instituto disciplinado pelos artigos 991 a 996 do Código Civil, cuja análise é imprescindível para a correta qualificação dos fatos.

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 contribuísse 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 acrescidos)

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)

Pois bem!

Dadas as considerações, passa-se à fundamentação.

- Da Natureza Jurídica da Sociedade em Conta de Participação

A sociedade em conta de participação está disciplinada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil.

Para a análise da matéria devolvida a este Conselho, mostra-se suficiente a observância dos artigos 991 a 993.

Tal estrutura revela nítida divisão funcional entre os sócios: de um lado, o sócio ostensivo, que assume integralmente a condução da atividade econômica e responde perante terceiros; de outro, os sócios participantes, cuja atuação limita-se à esfera interna da sociedade, sem qualquer ingerência nas relações externas ou na execução direta do objeto social.

Essa característica essencial da SCP — qual seja, a centralização da atividade no sócio ostensivo — não constitui mero detalhe formal, mas elemento estrutural do instituto, cuja inobservância implica a sua completa desfiguração.

Nesse contexto, embora seja possível a aplicação subsidiária das regras das sociedades simples às sociedades em conta de participação, tal aplicação somente se admite naquilo que for compatível com a natureza jurídica da SCP. Não se pode, portanto, admitir a transposição de institutos que contrariem sua essência, sob pena de subversão do próprio modelo societário.

A eventual intervenção do sócio participante nas relações com terceiros implica sua responsabilização solidária, o que evidencia a centralidade da atuação do sócio ostensivo na estrutura da SCP. Em síntese, a sociedade em conta de participação é composta por um sócio ostensivo, responsável pela atividade empresarial, e por sócios participantes, que contribuem com recursos e participam dos resultados.

A jurisprudência reafirma esse entendimento, reconhecendo que apenas o sócio ostensivo se vincula perante terceiros, inexistindo responsabilidade direta do sócio participante nas relações externas.

Tal distinção constitui elemento essencial do instituto, conferindo segurança ao sócio participante, cuja obrigação limita-se ao aporte de recursos e à participação nos resultados, sem ingerência na condução da atividade.

É justamente nesse ponto que se evidencia a irregularidade da estrutura adotada pelo recorrente.

Conforme amplamente demonstrado pela autoridade fiscal e reconhecido pela decisão recorrida, as sociedades em conta de participação foram utilizadas em desacordo com sua finalidade típica, servindo como instrumento formal para viabilizar a prestação de serviços pessoais pelo próprio contribuinte, sob a aparência de distribuição de resultados societários.

Tal utilização revela-se incompatível com a natureza jurídica da SCP, na medida em que pressupõe a atuação direta dos sócios participantes na execução da atividade econômica, circunstância expressamente vedada pelo ordenamento jurídico.

Com efeito, admitir que o sócio participante contribua com a prestação de serviços equivale a descaracterizar a própria essência da conta de participação, transformando-a em mecanismo artificial de reorganização de rendimentos, desprovido de fundamento econômico legítimo. No caso resta inequívoca a participação ativa do recorrente.

Dessa forma, a estrutura adotada não pode ser reconhecida como válida para fins tributários, uma vez que não corresponde à realidade fática subjacente.

A partir dessa constatação, impõe-se a análise da natureza da atuação da autoridade fiscal, a qual, cumpre destacar, não procedeu à desconsideração da personalidade jurídica, mas sim à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme bem delineado no voto vencedor da DRJ, a hipótese dos autos não se enquadra na aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, mas sim na identificação direta do contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Enfim, as regras contábeis e fiscais exigem a adequada segregação dos resultados da SCP em relação ao sócio ostensivo, permitindo a identificação das operações e sua vinculação à sociedade.

Nesse toar, apesar de ser possível, nas sociedades simples, a contribuição dos sócios mediante prestação de serviços, e ainda que as normas dessas sociedades possam ser aplicadas subsidiariamente às SCP, tal aplicação somente se admite quando compatível com a natureza jurídica da conta de participação.

Entrementes, a possibilidade de o sócio participante contribuir com prestação de serviços mostra-se incompatível com a essência da SCP.

A estrutura desse tipo societário pressupõe que o sócio participante atue como investidor, aportando recursos, enquanto a atividade econômica é exercida exclusivamente pelo sócio ostensivo.

Admitir a prestação de serviços pelo sócio participante implica desvirtuar a natureza da SCP, transformando-a em instrumento inadequado para a realidade pretendida pelas partes.

Com efeito, caso o objetivo fosse a atuação direta dos sócios na execução do objeto social, deveria ter sido adotado outro arranjo societário.

Dessarte, tem-se que a utilização da SCP em desconformidade com sua natureza evidencia a ocorrência de dissimulação, impondo a identificação do real beneficiário dos rendimentos.

Da desconsideração da personalidade jurídica e da identificação do sujeito passivo

A desconsideração da personalidade jurídica ocorre quando há abuso, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Todavia, no presente caso, não se verifica a aplicação desse instituto.

Conforme bem salientado, a fiscalização não promoveu a desconsideração da personalidade jurídica, tampouco poderia fazê-lo, mas apenas identificou o sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 121, inciso I, do CTN.

Nas hipóteses de interposição de pessoas com finalidade dissimulatória, não se exige a desconsideração formal da pessoa jurídica, sendo suficiente a constatação da simulação para que se atribuam os efeitos tributários ao real contribuinte.

Tal atuação encontra respaldo no artigo 149, inciso VII, do CTN.

Sem razão o recorrente.

Da distinção entre elisão e evasão fiscal

A linha divisória entre elisão fiscal e evasão fiscal pode, em determinadas situações, revelar-se tênue.

A liberdade de organização empresarial e de condução dos negócios é assegurada pelo ordenamento jurídico, permitindo ao contribuinte estruturar suas atividades de modo a reduzir custos, inclusive tributários.

Todavia, essa liberdade encontra limites nos princípios que regem o ordenamento, notadamente a boa-fé, a função social dos contratos e a vedação ao abuso de direito.

No caso concreto, a estrutura adotada não se limita à economia fiscal legítima, mas configura planejamento abusivo, caracterizador de nítida evasão fiscal.

A análise isolada dos atos pode indicar regularidade formal, mas a apreciação do conjunto das operações evidencia a adoção de arranjo artificial, incompatível com a realidade econômica.

Nesse sentir, mister seja aplicado o princípio da prevalência da substância sobre a forma.

O Código Civil, em seus artigos 187, 421 e 2035, estabelece limites ao exercício dos direitos, vedando o abuso e exigindo a observância da função social dos contratos.

Atos praticados com desvio de finalidade ou em desconformidade com a boa-fé não produzem efeitos jurídicos legítimos.

Essas limitações refletem-se no direito tributário, em razão de sua natureza de superposição, conforme disposto no artigo 109 do CTN.

Assim, estruturas artificiais não podem ser opostas ao Fisco quando evidenciado o abuso de direito.

Conforme se infere do relatório fiscal, resta demonstrado, de forma clara e detalhada, a utilização de interpostas pessoas com a finalidade de reduzir a carga tributária e ocultar o real contribuinte.

Não se trata, pois, de elisão fiscal, mas de evasão, caracterizada pela manipulação da forma jurídica para dissimular a ocorrência do fato gerador.

Assim, a autuação observou os artigos 118, 121, 142 e 149, inciso VII, do CTN.

Não só isso, no presente caso, restou evidenciada a utilização de estruturas artificiais para ocultar a realidade econômica, tratando-se de inequívoca simulação.

Constatada a existência de simulação, a autoridade fiscal não está vinculada à forma jurídica adotada pelo contribuinte, devendo atribuir os efeitos tributários àquele que efetivamente praticou o fato gerador.

Nesse sentido, a atuação fiscal não implicou qualquer inovação indevida ou extrapolação de competência, limitando-se à apuração da realidade material dos fatos e à correta subsunção à norma tributária.

A prova da simulação, por sua natureza, é indireta, construída a partir de fortes indícios, o que foi devidamente realizado pela fiscalização.

Com isso, não há o que prover em benefício do recorrente.

- Das provas

Prosseguindo, 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 no Relatório Fiscal, que descreve e demonstra, 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 os tensivos, 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.

Com efeito, ainda que se admita, em tese, discussão acerca da possibilidade de utilização da SCP em atividades de natureza intelectual, o caso concreto evidencia inequívoca descaracterização do instituto, na medida em que restou demonstrado que os serviços contratados foram executados diretamente pelo recorrente, sócio participante, inclusive figurando como parte contratada em determinados instrumentos, sem qualquer comprovação de atuação efetiva do sócio ostensivo ou de formação de patrimônio especial típico dessa espécie societária. Tal cenário revela verdadeira inversão de papéis, em que o sócio participante assume integralmente a execução do objeto social, em frontal descompasso com a estrutura normativa da SCP, afastando, portanto, a validade da forma jurídica adotada.

Ademais, a existência de contratos formalmente constituídos não é suficiente para afastar a configuração de simulação, especialmente quando demonstrado que tais instrumentos foram utilizados para encobrir a real natureza dos rendimentos auferidos.

No presente caso, restou comprovado que os valores percebidos decorrem, em essência, da prestação direta de serviços advocatícios pelo recorrente, sendo indevida sua qualificação como lucros distribuídos por SCP.

Assim, à luz do princípio da prevalência da realidade sobre a forma, consagrado no direito tributário, impõe-se reconhecer que a estrutura adotada teve por finalidade requalificar receitas tributáveis, o que autoriza a atuação fiscal com fundamento nos arts. 118 e 149, VII, do CTN.

- 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

No que diz respeito ao pleito de compensação de tributos supostamente recolhidos pela pessoa jurídica com aqueles exigidos na esfera da pessoa física, tem-se que o mesmo não merece ser conhecido, eis que formulado tão somente em sustentação oral e não abordado nas razões recursais. Por isso, queda-se precluso.

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