



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.726558/2019-15
ACÓRDÃO	2302-004.497 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REINALDO DIEGAS GONZALEZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

Nas hipóteses de falta de pagamento ou em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.

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

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.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento) nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosimery Brandao Barbosa (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho

Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rosimery Brandao Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 2/8) de Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF, atinente ao ano-calendário de 2014, lavrado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Em resumo, a presente autuação decorre de ação fiscal instaurada em 07/11/2017 para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Física do contribuinte REINALDO DIEGAS GONZALEZ, em razão do recebimento de valores no montante de R\$ 562.628,91, creditados em dezembro de 2014 na conta bancária da pessoa jurídica GONZALEZ CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI, de sua titularidade.

A fiscalização teve origem em desdobramentos da Operação Zelotes, deflagrada em 26/03/2015 pela Polícia Federal, Ministério Público Federal e órgãos de controle, com o objetivo de apurar a atuação de organização composta por advogados, consultores, empresários e integrantes de órgãos julgadores administrativos, suspeita de manipular julgamentos de processos tributários no âmbito administrativo. O material probatório obtido nas investigações, inclusive decorrente de quebras de sigilo bancário, fiscal e telemático, foi regularmente compartilhado com a Receita Federal do Brasil por autorização judicial, podendo ser utilizado na presente ação fiscal.

No curso do procedimento, verificou-se que os valores recebidos pela empresa do contribuinte foram pagos pelo escritório ADVOCACIA VILELA E ASSOCIADOS, sob a alegação de corresponderem a lucros isentos oriundos de uma suposta Sociedade em Conta de Participação (SCP), da qual o contribuinte figuraria como sócio participante (oculto) e o referido escritório como sócio ostensivo, tendo como pano de fundo contrato de prestação de serviços de assessoria e consultoria tributária à empresa ITURAN SISTEMAS DE MONITORAMENTO LTDA.

A fiscalização concluiu, contudo, que a SCP alegada não existiu de forma material, nem atendia aos pressupostos legais previstos nos arts. 991 a 996 do Código Civil, caracterizando-se como instrumento meramente formal e simulado, utilizado com a finalidade de dissimular rendimentos tributáveis da pessoa física sob a aparência de lucros isentos. Restou comprovado que não houve aporte de capital, inexistiu efetivo investimento por parte do contribuinte e não se verificou qualquer prestação de serviços lícitos, formais ou comprováveis que justificasse os valores percebidos.

Ademais, os elementos colhidos no âmbito da Operação Zelotes indicam que a real finalidade dos contratos celebrados era a obtenção de “facilidades” junto a órgão julgador administrativo estadual (TIT/SP), objetivo este juridicamente ilícito, incompatível com o objeto social das pessoas jurídicas envolvidas e insuscetível de legitimar a atuação por meio de contratos de prestação de serviços ou de SCP. Assim, os contratos e documentos fiscais apresentados foram

considerados desprovidos de causa jurídica e de lastro fático, configurando simulação, nos termos do art. 104, inciso II, do Código Civil.

Diante da inexistência de prestação de serviços lícitos pelas pessoas jurídicas e da utilização destas como interpostas pessoas, a fiscalização desconsiderou os contratos firmados e a SCP invocada, atribuindo os valores recebidos diretamente à pessoa física do contribuinte, por ser este o real beneficiário econômico dos recursos e quem mantinha relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador.

Assim, com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, os valores de R\$ 562.628,91 recebidos por intermédio da pessoa jurídica foram caracterizados como rendimentos tributáveis da pessoa física de REINALDO DIEGAS GONZALEZ, afastando-se a alegada isenção decorrente de supostos lucros de SCP e procedendo-se ao correspondente lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o imposto apurado na infração, bem como juros de mora pela taxa SELIC.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 11ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, alegando, em breve síntese (e-fls. 155/1634):

- a) Preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, “consubstanciada na precariedade da decisão no que tange ao efetivo enfrentamento das razões de mérito trazidas pelo Recorrente em sua impugnação, em evidente e inquestionável ofensa aos comandos contidos nos artigos 31 e 32 do Decreto nº. 70.235/72 e, ainda, artigo 489, do Código de Processo Civil”. “Isso porque, no que se refere ao mérito da autuação ora combatida, qual seja, o “deslocamento da tributação” da pessoa jurídica para a pessoa física (Recorrente) por meio da descaracterização da SCP, o v. acórdão ora recorrido se limitou a reproduzir de forma genérica, por meio de telas (prints) as razões empregadas pela D. Autoridade Fiscal no “Relatório de Atividade Fiscal” (vide fls. 1.513/1.562)”;
- b) A nulidade do lançamento. “Ao adotar a tese da interposição de pessoas e negar a desconsideração da pessoa jurídica ou a caracterização de serviços personalíssimos, a autoridade julgadora tira a base teórica utilizada pela fiscalização para fazer o lançamento. Há então erro na motivação no auto de infração que acarreta sua nulidade”;
- c) “Operou-se a decadência do direito de lançar em relação à SCP, assim como, em relação ao Recorrente, uma vez que o dividendo é isento desde a apuração do lucro correspondente”;

- d) “Considerando que se trata de um contrato com um suposto “objeto ilícito”, como bem demonstrado na impugnação, as ilicitudes em um negócio jurídico (contrato) devem ser pronunciadas por juiz (artigos 166 c.c. 168 do Código Civil), não cabendo à autoridade administrativa dizer que o negócio jurídico é nulo e, a partir daí, definir o contribuinte do imposto.”. “Se por outro lado, a autoridade fiscal se refere a objeto ilícito de uma sociedade, não resta dúvida que uma sociedade não pode ser constituída tendo um objeto ilícito. Mas, da mesma forma, a ilicitude também não pode ser declarada pelo auditor fiscal. Para tanto deve existir um devido processo legal a fim de desconsiderar a personalidade jurídica”;
- e) “Também segundo o relatório fiscal, a pretensa venda de “facilidades” seria um serviço personalíssimo e que não poderia ser prestado por sociedades, mas somente indivíduos. Daí se concluir que a relação pessoal e direta com o fato gerador (artigo 121, inciso I do CTN) só poderia existir em relação à pessoa física. No entanto, como demonstrado na impugnação³, tal caracterização não faz sentido, visto que a definição legal e doutrinária de serviços personalíssimos não serviria aos propósitos da Autoridade Fiscal.”
- f) “A dificuldade para aplicar a tese da interposição de pessoas está no fato que ela está lastreada na suposta prática de ato ilícito que não consegue ser corroborada por provas. Os casos de interposição de pessoas julgados pelo CARF têm sido confirmados com base em provas emprestadas de Investigações conduzidas no âmbito da Lava Jato, ou investigações similares, onde na delação premiada encontra-se a descrição dos atos ilícitos⁶. Na colaboração premiada existe uma confissão de ato ilícito onde se demonstra que o verdadeiro beneficiário dos valores recebidos é a pessoa física e não a pessoa jurídica que assinou o contrato. Não temos aqui nem um ato ilícito, e logicamente, nem prova de sua ocorrência. Na impugnação foram detalhados os fatos, apresentados argumentos, anexados documentos, e quase tudo foi absolutamente ignorado pela Autoridade Julgadora.”. Traz considerações acerca de diversos pontos, tratados como indícios de ilicitude, contidos no Relatório Fiscal;
- g) “Importante entender que toda a operação de cessão de contratos entre as pessoas jurídicas envolvidas não lesou em nenhum momento o Fisco. Todas as operações foram devidamente tributadas.”;
- h) “A SCP envolvendo serviços aportados pelos sócios participantes está longe de ser impossível de se viabilizar. O próprio auditor reconhece esta possibilidade ao afirmar que tal formato é apenas de difícil aplicação prática, mas não impossível ou ilegal.”. “A SCP tem objeto lícito e a prestação de serviço por parte dos sócios participantes não descaracteriza

em nada o tipo societário, não havendo motivo para deslocar a tributação para as pessoas físicas”. “Na hipótese de o sócio participante exercer a prestação de serviço em seu próprio nome, o CC, como notado acima, estabelece que estes são também responsáveis pelos atos que praticarem. Caso, de forma equivocada, se interpretar que tal situação descaracterizasse a SCP, restariam duas pessoas prestando serviço em conjunto perante terceiro. Tal situação corresponderia à Sociedade em Comum ou Sociedade de Fato, nos termos do Código Civil. A tributação da sociedade comum deve seguir os Regulamento do IRPJ.”;

- i) “Não cabe somente ao sócio participante o investimento. O artigo 994 do CC deixa claro que “a contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial” da SCP. Como demonstra a Cláusula Terceira do contrato da SCP, os sócios participantes contribuíram à sociedade com bens (infraestrutura dos escritórios, materiais e assessorios) e, principalmente, com conhecimento técnico. O serviço técnico, como fartamente demonstrado acima, pode ser uma forma de contribuição à sociedade pelo sócio participante”. “O contrato da SCP prevê, como determina o CC, que caberia “ao SÓCIO OSTENSIVO a representação legal no processo, assim como o relacionamento com a ITURAN, seus sócios administradores ou representantes.” Exatamente no ponto que gera responsabilidade perante terceiros, no caso, a representação legal perante o cliente final (ITURAN), o sócio ostensivo (ADVOCACIA VILELA) se reveste do papel estabelecido pela lei, isto é, o de exercer a atividade constitutiva do objeto social sob a sua exclusiva responsabilidade. Assim, podemos concluir que o contrato da SCP prescreve exatamente o tipo de atuação por parte dos respectivos sócios nos termos do que estabelece o Código Civil. O sócio participante fez a sua parte em aproximar as partes do negócio, ou seja, viabilizando a prestação de serviço jurídico entre as partes envolvidas. Em resposta à fiscalização foram juntados documentos com diversas trocas de e-mails entre o Recorrente e o escritório VILELA.”;
- j) “Nenhum documento apresentado pelo Recorrente documentando a sua atuação (contrato SCP, Parecer Técnico, Memoriais e outros) teve a sua autenticidade contestada pela autoridade fiscal. Do mesmo modo, nenhuma comprovação da ilicitude dos serviços foi fornecida pela Fiscalização. De qualquer forma, entendemos que o auditor tenha andado bem ao permanecer em dúvida quanto à existência de ato ilícito. Isto porque não cabe à autoridade administrativa pertencente ao Executivo e determinar a nulidade de ato ilícito. Conforme previsto pelo Código Civil, cabe somente ao Juiz julgar a licitude do objeto de um contrato”

- k) “O artigo 118 do CTN impede que se alegue o ato ilícito para evitar a tributação. No entanto, esta teoria não permite à uma autoridade administrativa "declarar" a ilicitude de um objeto e deslocar a tributação da SCP para a pessoa física dos sócios. À guisa de provar a ilicitude do objeto da SCP, o auditor tenta trazer à tona o argumento segundo o qual as alegações apresentadas pela ADVOCACIA VILELA, embasado nas análises técnicas de NELSON e RICARDO, em nada inovaram naquilo que já era argumentado pelo escritório que patrocinava a causa anteriormente. A autoridade desconhece que o direito não é só um conjunto de fatos e normas, mais do que isso, a formatação dos argumentos, a qualidade do texto e os detalhes são partes essenciais do trabalho de um advogado.”;
- l) “Não há que se falar em obrigações personalíssimas. Isso porque, mesmo que um cliente deseje advogado para atuar em um determinado processo, não significa dizer que somente ele possua, exclusivamente, capacidade para realizar tal trabalho. As atividades em comento não possuem característica de "obrigação personalíssima", pois não preenche os requisitos necessários para configurar a infungibilidade. Os auditores fiscais e a decisão recorrido, conseqüentemente, embora de forma não assertiva como vimos acima, procuram afirmar que a prestação de serviço, se existiu, foi ilícita. Mais ainda, a suposta atividade ilícita de "facilitação" seria personalíssima. Ora, induzir a pessoa a apressar ou facilitar uma ação governamental de rotina seria cabível a somente a um único agente?!!!! Nenhuma outra pessoa seria capaz de praticar tal ato?!!! O que nos surpreende é como as autoridades administrativas podem afirmar que tal atividade seja personalíssima se diversas pessoas estão sendo autuadas com base neste argumento, a saber: NELSON, RICARDO, WELLINGTON VILELA e REINALDO. Se quatro pessoas são capazes de (supostamente) praticar este ato igualmente, então tal obrigação é fungível, ficando assim descaracterizado o conceito de obrigação personalíssima.”;
- m) “Não há qualquer ilícito praticado pelo Recorrente que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%.”;
- n) Por fim, requer a “compensação entre o crédito tributário constituído em desfavor da pessoa física que se valeu de suposta interposta pessoa em face dos valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recursos Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

1 PRELIMINARES**1.1 NULIDADE DA DECISÃO DE PISO**

O Recorrente sustenta, em sede preliminar, a nulidade do acórdão recorrido, sob o argumento de que teria sido proferido de forma precária e genérica, sem o efetivo enfrentamento das razões de mérito apresentadas em sua impugnação, em suposta violação aos artigos 31 e 32 do Decreto n. 70.235/72 e ao artigo 489 do Código de Processo Civil.

Alega, em síntese, que, no tocante ao mérito central da controvérsia o acórdão recorrido teria se limitado à reprodução genérica, mediante telas (prints), das razões expendidas pela Autoridade Fiscal no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 1.513/1.562), sem apresentar fundamentação própria.

Sem razão, contudo.

Isso porque não se constata, no caso, qualquer vício capaz de macular a validade do decisor, sendo certo que a decisão de piso, inclusive no que tange ao mérito, encontra-se devidamente fundamentada, com exposição suficiente dos fatos, do enquadramento jurídico conferido pela fiscalização e das razões pelas quais foram afastadas as alegações defensivas.

Com efeito, embora haja, no tópico intitulado “Das infrações tributárias”, a reprodução de trechos do Relatório Fiscal, isso, por si só, não constitui irregularidade, sobretudo quando a finalidade é contextualizar o lançamento e delimitar os fundamentos da autuação.

Além disso a decisão não se limita a essa transcrição. Ao contrário: após contextualizar a narrativa fiscal, o julgador administrativo desenvolve fundamentação própria, demonstrando compreensão do conjunto probatório e indicando, de forma clara, os fundamentos que sustentam a manutenção do lançamento.

Portanto, observa-se da decisão de piso que houve efetivo enfrentamento do mérito, com indicação do núcleo decisório adotado: (i) identificação de omissão de rendimentos; (ii) reconhecimento de interposição fraudulenta e simulação; (iii) ausência de comprovação de prestação de serviços lícitos; (iv) existência de pagamentos vultosos por estruturas interpostas; e (v) atribuição do ônus probatório ao Impugnante, não atendido nos autos.

Além disso, a própria extensão e estrutura da decisão de piso reforçam a inexistência de qualquer nulidade por ausência de fundamentação, pois se verifica que, ao longo de suas 95 páginas, a autoridade julgadora apreciou todos os argumentos relevantes trazidos pela

defesa, inclusive em tópicos próprios e organizados, tais como (exemplificativamente): decadência, multa, aspectos específicos das SCPs, bem como demais matérias invocadas para afastar ou reduzir a exigência fiscal.

Logo, não prospera a alegação de decisão “genérica” ou “precária”, pois o julgador não apenas reproduziu elementos do relatório fiscal para contextualização — o que é perfeitamente legítimo — como também agregou motivação própria, exame crítico dos fatos e conclusão fundamentada, atendendo às exigências dos artigos 31 e 32 do Decreto n. 70.235/72 e do artigo 489 do CPC.

Diante disso, rejeita-se a preliminar de nulidade.

1.2 NULIDADE DO LANÇAMENTO

O Recorrente suscita, ainda, preliminar de nulidade do lançamento, sustentando que, ao se adotar a tese de interposição de pessoas, e ao mesmo tempo negar a desconsideração da pessoa jurídica ou a caracterização de serviços personalíssimos, a autoridade julgadora teria “retirado a base teórica utilizada pela fiscalização” para formalizar a exigência tributária, o que configuraria erro de motivação no auto de infração, ensejando a nulidade do lançamento.

Todavia, a alegação não prospera como preliminar de nulidade.

Isso porque o que se observa, na verdade, é mera irresignação do Recorrente com o enquadramento jurídico adotado no lançamento e confirmado na decisão recorrida, buscando-se, sob a roupagem de “nulidade”, rediscutir a própria validade substancial da autuação e seus fundamentos fático-jurídicos.

Em outras palavras, trata-se de argumento que diz respeito ao acerto ou desacerto da motivação do lançamento, isto é, matéria tipicamente de mérito, a ser apreciada no momento oportuno, mediante análise do conjunto probatório e da correlação entre os fatos apurados e a capitulação legal aplicada.

Não se está diante de qualquer vício formal apto a macular a constituição do crédito tributário, como ausência de elementos essenciais, defeito de identificação do sujeito passivo, inexistência de descrição dos fatos, incerteza quanto ao montante exigido, cerceamento de defesa ou irregularidades procedimentais.

Ao contrário, o lançamento apresenta motivação explícita e suficiente, descrevendo os fatos (que concorde ou não o Recorrente), a dinâmica das operações, o fundamento da imputação e a qualificação da conduta, permitindo ao contribuinte compreender a exigência e exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa. Tanto que o Recorrente, efetivamente, impugnou o auto e apresentou extensa argumentação, o que evidencia a inexistência de prejuízo.

Assim, eventual divergência do Recorrente quanto à “tese fiscal” (interposição fraudulenta, simulação ou enquadramento como serviços personalíssimos) não configura

nulidade, mas sim ponto controvertido de mérito, a ser resolvido por juízo de convencimento sobre os fatos e a subsunção normativa correspondente.

Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, devendo o tema ser apreciado como matéria de mérito, no tópico seguinte.

2 DECADÊNCIA

No que tange à decadência, o Recorrente repisa as alegações contidas em sua impugnação no sentido de que *“operou-se a decadência do direito de lançar em relação à SCP, assim como, em relação ao Recorrente, uma vez que o dividendo é isento desde a apuração do lucro correspondente”*.

Contudo, concordo com a decisão de piso, reproduzo as razões ali expostas, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, § 12, do RICARF):

Do Critério Temporal e Da Decadência

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009, p. 657) propõe uma análise lógica de representação formal da regra matriz de incidência tributária, descrevendo, na hipótese, o critério material como sendo o comportamento de uma pessoa, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial) e, na consequência, os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo).

No que toca ao critério temporal, o autor assinala que o instante da incidência tributária do IRPF consiste:

no derradeiro momento do último dia relativo ao período de competência, ou seja, ao átimo final do exercício financeiro. Em consequência, apenas a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, considerada como acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos (critério material), verificada no último instante do ano civil (critério temporal), configura fato jurídico tributário do imposto sobre a renda, fazendo nascer o correspondente vínculo obrigacional, conjugados esses critérios, logicamente ao especial, quantitativo e pessoal. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009, 2009, p. 673).

Correto o entendimento doutrinário.

Nesse momento, o legislador entende ser possível aferir e dimensionar, com precisão, o acréscimo patrimonial ou a riqueza nova suportada pelo contribuinte sobre a qual se dará a incidência do IRPF, deflagrando-se o nascimento da obrigação tributária.

A periodicidade do IRPF é anual, alcançando a riqueza nova auferida entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

Apesar da incidência ocorrer apenas no último dia do ano, a lei determina recolhimentos antecipados no curso do ano-calendário, sejam esses os na fonte (apurados com base na tabela progressiva, no pagamento de rendimentos); sejam os exclusivos na fonte (definitivos no momento do resgate das operações financeiras e no pagamento do 13º salário); sejam os apurados em carnê-leão (rendas auferidas e recolhidas com base na tabela progressiva); sejam os decorrentes de atividade rural, apurados em razão dos rendimentos auferidos pela exploração de atividade rural.

Em razão de política fiscal, o legislador optou por impor as antecipações — ajustadas posteriormente, quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual —, oportunidade em que são apurados os resultados e cotejados o total das rendas e dos proventos percebidos no período (no sentido da riqueza nova percebida no ano) e o total dos dispêndios e das despesas admitidos, em lei, como dedutíveis da base de cálculo do IRPF.

Dessa forma, observa-se que fato gerador do IRPF apurado no ajuste anual é complexo, completando-se após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangendo um conjunto de fatos e circunstâncias. O termo final do período, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto, nos termos da lei, é 31 de dezembro de cada ano.

Veja-se que o crédito tributário ora analisado tem na sujeição passiva pessoa física e não pessoa jurídica.

Resumidamente, o fato jurídico tributário considera-se consumado em 31 de dezembro de cada ano calendário e o imposto é devido à medida que os rendimentos forem percebidos, na forma de antecipação. Todavia somente com a declaração de ajuste anual de rendimentos o Fisco têm condições de aferir a regularidade fiscal do contribuinte e, se for o caso, efetuar o lançamento do tributo.

No mais, cumpre examinar a alegada ocorrência da decadência.

O Código Tributário Nacional determina a aplicação do inciso I, do art. 173, quando verificado pagamento ou a existência de dolo, fraude ou simulação, circunstância que afasta a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

No caso dos presentes autos, a D. Autoridade Fiscal constatou a existência de dolo (vontade de praticar as infrações relativas à omissão de rendimentos), fraude, simulação (com a interposição fraudulenta) e conluio (entre diversas pessoas) no comportamento infrator do Impugnante, conclusão que conduz ao exame da questão sob a ótica da regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, pela qual o prazo decadencial se inicia a partir do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Como se verá adiante, o comportamento ensejador da qualificadora da multa fora comprovado no curso da instrução e no Relatório Fiscal.

Sendo assim, resta definido que a decadência do lançamento ora examinado deve ser determinada exclusivamente à luz do que dispõe o inciso I do artigo 173 do CTN.

Vejamos. Consta-se que, para o caso ora examinado, o prazo para constituir o lançamento, relativamente ao ano calendário de 2014, esgotar-se-ia em 31/12/2020 (o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2016 - o lançamento poderia ser efetuado em 2015, em tese, a partir do dia seguinte à data limite prevista para entrega tempestiva da declaração; então, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, é 01/01/2016).

Considerando que a cientificação do Impugnante (doc. de fls. 1.431)

ocorreu em 2019, não há que se falar em decadência para o ano-calendário de 2014.

3 MÉRITO

No mérito, o Recorrente sustenta, em síntese, que a autuação fiscal e a decisão recorrida incorrem em equívocos relevantes ao deslocarem a tributação da pessoa jurídica para a pessoa física, afirmando, para tanto, que a tese de interposição fraudulenta não se sustenta diante da ausência de provas e da inadequação das premissas jurídicas adotadas.

Aduz que, por se tratar de discussão envolvendo suposto “objeto ilícito” de contratos e estruturas societárias, eventual ilicitude não poderia ser declarada pela autoridade administrativa, mas apenas pelo Poder Judiciário, nos termos dos artigos 166 e 168 do Código Civil, sendo vedado ao auditor fiscal afirmar a nulidade de negócio jurídico ou de sociedade e, a partir disso, redefinir o sujeito passivo do imposto.

Defende, também, que a Fiscalização teria tentado enquadrar a atividade descrita como “venda de facilidades” como serviço personalíssimo, afirmando que somente pessoas físicas poderiam prestá-lo, de modo a justificar a incidência do imposto diretamente sobre o Recorrente (art. 121, I, do CTN). Contudo, afirma que tal raciocínio não encontra respaldo na definição legal e doutrinária de serviços personalíssimos, não havendo infungibilidade ou exclusividade capaz de impedir a prestação por pessoa jurídica.

Sustenta, ainda, que a tese de interposição de pessoas estaria construída sobre a suposta prática de ato ilícito, porém sem comprovação concreta, destacando que, em precedentes do CARF, tal linha costuma ser corroborada por elementos robustos (como provas oriundas de investigações criminais e colaborações premiadas), o que não existiria no presente caso. Alega que foram apresentados documentos e argumentos na impugnação, mas que teriam sido ignorados ou insuficientemente considerados, inclusive quanto aos diversos “indícios” de ilicitude apontados no Relatório Fiscal.

Afirma, ademais, que as cessões contratuais e demais operações entre pessoas jurídicas não causaram prejuízo ao Fisco, pois teriam sido regularmente registradas e tributadas, inexistindo, portanto, qualquer lesão arrecadatória a justificar o lançamento contra a pessoa física.

No ponto específico das SCPs, argumenta que a estrutura é juridicamente possível e lícita, inclusive porque o próprio auditor teria reconhecido que não se trata de modelo ilegal, mas apenas de difícil implementação prática. Sustenta que a SCP possui objeto lícito, e que a prestação de serviços pelos sócios participantes não descaracteriza o tipo societário, razão pela qual seria indevido deslocar a tributação para as pessoas físicas. Acrescenta que, ainda que se entendesse equivocadamente pela descaracterização da SCP, haveria, no máximo, sociedade em comum (sociedade de fato), cuja tributação deve observar as regras aplicáveis ao IRPJ.

Defende que o sócio participante pode contribuir não apenas com capital, mas também com bens e conhecimento técnico, destacando que o art. 994 do Código Civil prevê patrimônio especial formado pelas contribuições de sócio ostensivo e participante. Afirma que o contrato prevê divisão de atribuições compatível com a lei, pois a representação perante terceiros (como a ITURAN) caberia ao sócio ostensivo, mantendo-se íntegro o papel jurídico que caracteriza a SCP. Sustenta, inclusive, que teria atuado viabilizando o negócio e que foram juntadas evidências documentais, como trocas de e-mails com o escritório ostensivo.

Alega, ainda, que nenhum dos documentos apresentados (contrato de SCP, parecer técnico, memoriais e outros) teve autenticidade impugnada pela autoridade fiscal, ao passo que não teria sido produzida prova efetiva de ilicitude dos serviços, reforçando a tese de que não caberia ao Fisco “declarar” nulidade ou ilicitude de contrato.

Por fim, sustenta que o art. 118 do CTN, embora impeça o uso de ato ilícito como argumento para afastar tributação, não autorizaria a autoridade fiscal a declarar a ilicitude do objeto e, com isso, transferir a tributação da SCP para a pessoa física. Argumenta que a Fiscalização também minimizou indevidamente o conteúdo técnico do trabalho jurídico produzido, ignorando que a elaboração de teses, argumentos, qualidade textual e estratégia são elementos essenciais da advocacia. E reafirma que não existiria obrigação personalíssima, pois não haveria infungibilidade: ainda que o cliente deseje determinado profissional, isso não significa exclusividade absoluta. Inclusive, destaca que a própria atuação contra diversas pessoas (NELSON, RICARDO, WELLINGTON VILELA e REINALDO) demonstraria, por coerência lógica, que a atividade não seria personalíssima, mas sim fungível.

Pois bem.

Como visto, no presente processo discute-se a validade do lançamento lavrado em face do Recorrente, pessoa física, diante da apuração fiscal de que valores recebidos no ano-calendário de 2014, embora tenham transitado formalmente por pessoas jurídicas, corresponderiam, em substância, a rendimentos efetivamente percebidos pelo próprio Recorrente, mediante utilização de interpostas pessoas e estruturas documentais voltadas a

conferir aparência de licitude ao recebimento de valores vultosos, caracterizando simulação e fraude tributária.

A autuação decorre de procedimento fiscal instaurado com base em elementos vinculados à Operação Zelotes, cujo escopo envolveu a identificação de práticas espúrias em litígios administrativos tributários, inclusive com a utilização de escritórios e pessoas jurídicas como instrumentos de ocultação do real beneficiário econômico. Nesse contexto, o caso em análise revela um fluxo de pagamentos e cessões que, segundo apurado, culminou no recebimento de valores pela pessoa jurídica interposta do Recorrente, sem comprovação de efetiva prestação de serviços lícitos compatíveis, e com características que indicam planejamento abusivo voltado a reduzir ou suprimir tributação.

A Fiscalização descreveu de forma clara e minuciosa a origem do montante que motivou a autuação. Constatou-se depósito efetuado pelo escritório ADVOCACIA VILELA à pessoa jurídica do Recorrente no valor de R\$ 562.628,91, em 24/12/2014. Verificou-se, ademais, que, poucos dias antes, em 19/12/2014, a ADVOCACIA VILELA recebeu da ITURAN a quantia de R\$ 3.724.958,12. Tal proximidade temporal, associada ao contexto dos pagamentos subsequentes, reforça o vínculo entre a origem do recurso (ITURAN) e sua pulverização por intermédio de interpostas pessoas até atingir a estrutura formal utilizada pelo Recorrente.

O Relatório Fiscal evidencia que tais valores integravam etapa do contrato vinculada ao julgamento definitivo do processo estadual (no âmbito do TIT/SP), havendo repasses a diversos agentes e estruturas jurídicas, inclusive por meio de SCPs constituídas pelo escritório VILELA. A cadeia de pagamentos examinada, além de revelar a destinação fragmentada dos valores, evidencia circunstância essencial: tais repasses foram realizados sem que tenha sido demonstrada, em especial pelo recorrente, a correspondente prestação lícita e efetiva dos serviços supostamente contratados, sobretudo diante do volume expressivo dos valores pagos.

A autuação não repousa em presunções genéricas. Ao contrário, fundamenta-se na análise concreta de estrutura contratual e negocial considerada incompatível com a realidade operacional esperada de contratação legítima de serviços técnicos.

Consta que a ITURAN firmou contrato com pessoas jurídicas (ALFA ATENAS, PLANEJA e KNOW HOW), no valor de R\$ 12.500.000,00, voltado a “resolver” Auto de Infração perante o TIT/SP. O objeto descrevia atos típicos de defesa administrativa, como manifestações, petições, recursos, diligências e sustentações orais. Entretanto, a Fiscalização consignou a ausência de elementos materiais que comprovassem a efetiva realização desses atos pelas contratadas, o que compromete a tese de que os pagamentos decorreram de atuação técnica lícita compatível.

Além disso, o relatório demonstra que, em poucos dias, houve cessões parciais e totais de direitos creditícios vinculados ao contrato, com transferência de parcela relevante para a ADVOCACIA VILELA, e, na sequência imediata, constituição de SCPs com terceiros, inclusive com o Recorrente. O encadeamento dos atos negociais, a rapidez da circulação dos direitos, a

multiplicidade de intermediários e a pulverização dos pagamentos configuram, no conjunto, elementos típicos de dissociação entre forma e substância, reforçando a conclusão fiscal de que se tratou de arranjo documental voltado a encobrir a real natureza dos pagamentos e seu efetivo destinatário.

Some-se a isso o apontamento fiscal quanto a inconsistências aritméticas e percentuais na cadeia de cessões, revelando ausência de racionalidade econômica transparente e compatível com uma mera cessão legítima de honorários ou direitos creditórios.

O cerne do lançamento reside no fato de que os serviços formalmente contratados não foram comprovados. A Fiscalização consignou expressamente que não houve comprovação da real natureza que motivou os pagamentos, afirmando que o serviço descrito nos instrumentos contratuais não foi prestado. E, mesmo que se cogitasse a existência de alguma atuação, esta não se mostrou compatível com o objeto formalmente contratado, tampouco foi demonstrada por documentos idôneos.

Nesse ponto, insta ressaltar a ausência de comprovação das efetivas prestações de serviços à ITURAN em todas as situações descritas no Relatório Fiscal. A defesa não fez prova de qualquer serviço lícito prestado em decorrência do contrato. Há, doutro lado, provas de pagamento efetuado à pessoa jurídica, interposta pessoa do Recorrente, por outra interposta pessoa, qual seja a ADVOCACIA VILELA. O que se observa da leitura é a descrição minuciosa de comportamentos e condutas que resultaram em pagamentos vultosos, inclusive ao Recorrente, sem qualquer comprovação da efetiva prestação de serviços lícitos na defesa administrativa da empresa.

Assim, o lançamento não se constrói sobre suposições abstratas, mas sobre a conjunção de fatores objetivos: pagamentos expressivos, cadeia negocial atípica e total ausência de lastro documental mínimo do serviço lícito supostamente prestado.

O Recorrente tenta afastar o lançamento sustentando que a ilicitude não poderia ser apreciada administrativamente. Todavia, a autuação não se baseia em pronunciamento de nulidade civil, mas sim em constatações fiscais extraídas da realidade fática e probatória, notadamente no sentido de que os pagamentos não foram acompanhados de comprovação de serviços lícitos e se deram mediante estruturas intermediárias destinadas a afastar a tributação devida.

Inclusive, como já destacado, em sua defesa o recorrente não logrou êxito em comprovar a licitude dos serviços prestados, que tanto alega genericamente, a fim de contrapor as provas contundentes trazidas pela fiscalização.

O Relatório Fiscal é enfático ao apontar que os indícios levantados conduzem à conclusão de atuação ilícita. Soma-se a isso o fato de que a ITURAN já contava com defesa formal, o que reforça o questionamento quanto à real necessidade de contratação paralela por valores tão elevados, por estruturas cuja atuação não se comprovou no processo administrativo. Tudo isso

reforça a convicção de que o objeto real dos pagamentos não correspondeu à prestação formal lícita descrita nos contratos.

A essência do lançamento consiste no reconhecimento de que o valor recebido pela pessoa jurídica do Recorrente, embora documentado sob roupagem contratual, corresponde ao rendimento percebido pelo próprio Recorrente, por meio de interposição de sua empresa. O Relatório Fiscal aponta que o Recorrente foi o real beneficiário do repasse, originado do pagamento realizado pela ITURAN ao escritório ADVOCACIA VILELA, configurando-se a interposição fraudulenta como instrumento de evasão tributária.

Assim, não se trata de atribuição por presunção, tampouco de responsabilização automática, mas de correta identificação do contribuinte à luz da relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121, inciso I, do CTN, uma vez comprovado que a pessoa jurídica funcionou como meio de dissimulação para recebimento de valores.

Quanto à SCP, cabe reconhecer que os sócios de sociedade simples podem contribuir com serviços para formação do capital social e que as regras de sociedades simples podem ser aplicadas às SCPs de forma subsidiária e no que forem compatíveis. Nesse sentido, é possível mencionar, exemplificativamente, regras sobre deliberação por maioria, participação nos lucros, responsabilidades do sócio ostensivo na gestão, direito de retirada, dentre outras.

Não obstante, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes por meio de prestação de serviços mostra-se, no caso concreto, contrária à natureza jurídica própria da sociedade em conta de participação, não podendo ser admitida sob pena de desvirtuamento do instituto e indicativo de dissimulação.

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples aplicam-se às SCPs somente enquanto não forem contrárias à própria essência do instituto.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação voltada ao investimento, na qual os sócios participantes entregam recursos ao sócio ostensivo, a fim de que este, de maneira exclusiva e isolada, empreenda a atividade e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do art. 997, inciso V, do Código Civil à SCP como fundamento para justificar prestação de serviços como contribuição essencial é, na prática, desfigurá-la.

Desse modo, se o objetivo real das partes era estabelecer que o sócio participante contribuísse com sua força de trabalho e atuação pessoal para a consecução do objeto, deveria ter sido escolhido arranjo societário diverso, compatível com a efetiva atuação conjunta perante terceiros.

Assim, a desfiguração da SCP e a simulação na utilização da associação indicam a necessidade de se buscar o real beneficiário dos valores percebidos, no que toca à incidência do imposto sobre a renda, sobretudo quando os valores circulam por pessoas jurídicas interpostas, sem demonstração de efetivo serviço lícito correspondente.

O Recorrente argumenta, em diversos trechos, como se a Fiscalização tivesse desconsiderado personalidade jurídica ou declarado nulidade societária. Todavia, é necessário esclarecer, de forma exauriente, que tal interpretação não se sustenta.

Primeiro, não houve desconsideração formal da personalidade jurídica, e nem poderia haver, por ausência de competência administrativa para aplicação do instituto civilista correspondente, tampouco para declarar nulidade de contratos ou sociedades com os efeitos próprios de decisão judicial. A Autoridade Fiscal não anulou pessoa jurídica, não decretou nulidade civil e não invalidou formalmente a SCP.

O que se fez foi identificar o contribuinte efetivo, aplicando a regra do art. 121, inciso I, do CTN, imputando a sujeição passiva àquele que teve relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda, diante da fraude tributária comprovada mediante interposição de pessoa jurídica. Assim, o lançamento não decorre de “desconsideração” no sentido de anulação civil, mas de reconhecimento tributário de que a forma jurídica adotada foi utilizada dolosamente para afastar tributação, razão pela qual o rendimento deve ser imputado ao seu real beneficiário.

Segundo, também não se trata de mera reorganização de negócios legítima (elisão), mas de planejamento tributário abusivo e fraudulento, caracterizador de evasão fiscal. A linha divisória entre elisão e evasão, ainda que por vezes tênue, deve ser resolvida pelo princípio da prevalência da substância sobre a forma. Compete à Autoridade Fiscal verificar, em cada situação, se o fato econômico real corresponde à forma jurídica declarada, prevalecendo o fato concreto quando houver incompatibilidade.

Terceiro, a ordem jurídica brasileira repudia o abuso de direito e a prática de atos formalmente válidos destinados a violar a boa-fé e a função social dos contratos. Nesse sentido, normas de direito privado (como arts. 187, 421 e 2035, parágrafo único, do CC) reforçam que liberdade contratual e livre iniciativa não autorizam arranjos destinados a subverter valores do ordenamento, especialmente quando utilizados para ocultação do real beneficiário e obtenção de vantagens fiscais indevidas. E, sendo o direito tributário um direito de superposição, conforme o art. 109 do CTN, tais princípios devem refletir na qualificação jurídica dos fatos para fins tributários.

Por fim, os arts. 118, 121, 142 e 149, inciso VII, do CTN outorgam competência à Administração Tributária para constituir o crédito tributário contra o real sujeito passivo em hipóteses de fraude ou simulação, como na espécie. Logo, o debate não versa sobre inexistente desconsideração formal da personalidade jurídica, mas sobre correta imputação tributária de rendimentos diante de interposição fraudulenta comprovada.

No tocante ao argumento de serviços personalíssimos, cumpre registrar que a discussão, em tese, poderia existir em certos cenários, pois pode haver sociedade para prestação de serviços intelectuais realizados diretamente por sócios. Todavia, a questão determinante do caso não é o rótulo de personalíssimo ou não, mas sim a existência de prova de prestação efetiva, lícita e compatível com o objeto contratual e com os valores pagos.

A pergunta essencial que emerge do próprio contexto fiscal é: qual foi o serviço efetivamente prestado e comprovado nos autos? O Recorrente não trouxe prova idônea de prestação de serviços. Ao contrário, a prova produzida e os elementos apurados mostram-se suficientes para demonstrar a utilização de interposta pessoa para recebimento de valores em contexto de práticas escusas ou, ao menos, não comprovadas como lícitas, além de indicar intenção de redução ou supressão tributária por meio de estrutura formal.

Portanto, resta afastada a alegação de desrespeito ao art. 129 da Lei n. 11.196/2005, pois a discussão não é a licitude abstrata de contratação por pessoa jurídica, mas a comprovação concreta de utilização dolosa de interposta pessoa para recebimento de valores sem lastro em serviços comprovados.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a Fiscalização demonstrou fluxo financeiro atípico e encadeado, cessões sucessivas e artificialidade negocial, ausência de comprovação de prestação de serviços lícitos compatíveis com os valores pagos e utilização de interpostas pessoas, inclusive por meio de SCP desvirtuada, o que conduz à correta identificação do Recorrente como real beneficiário econômico do rendimento e, portanto, sujeito passivo do imposto de renda.

Assim, rejeitam-se as alegações de mérito do Recorrente e mantém-se o lançamento tal como formalizado, diante da comprovação de omissão de rendimentos, fraude, simulação e evasão fiscal.

4 MULTA QUALIFICADA

Consta do lançamento a aplicação da multa qualificada de 150%, relativamente à infração de omissão de rendimentos recebidos por intermédio de pessoa jurídica interposta, no ano-calendário de 2014, com fundamento no § 1º do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, o qual determina a duplicação da multa de ofício de 75% quando presentes as hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio).

Com efeito, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é a aplicação da multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Excepciona-se tal regra quando comprovado o intuito fraudulento, hipótese em que se autoriza a aplicação da multa agravada de 150%, por remissão expressa aos conceitos legais de sonegação, fraude e conluio.

A sonegação, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/1964, consiste em toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, de sua natureza ou de suas circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente. A fraude, prevista no art. 72 do mesmo diploma, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Já o conluio, por

sua vez, caracteriza-se pelo ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando quaisquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

A fraude fiscal pode se materializar por ação ou omissão, por simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção deliberada de causar prejuízo à Fazenda Pública, isto é, comportamento doloso específico voltado a escamotear a ocorrência do fato gerador, alterar suas características essenciais ou retardar o conhecimento pela autoridade fiscal. Por essa razão, para a validade da multa qualificada, exige-se que a autoridade fiscal subsidie o lançamento com elementos probatórios aptos a demonstrar, de forma consistente, o elemento subjetivo (dolo) inerente às hipóteses legais de sonegação, fraude e/ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964, aos quais remete o § 1º do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

No caso concreto, entretanto, tal requisito mostra-se atendido, pois a qualificação da penalidade encontra lastro no próprio conjunto fático-probatório apurado e detalhado no Relatório Fiscal, com o qual se concorda, e conforme já demonstrado no restante do voto, especialmente quanto à presença de interposição fraudulenta, simulação, ausência de comprovação de serviços lícitos e alteração artificial da realidade econômica do fato gerador.

Como se extrai do Relatório Fiscal, o contribuinte se utiliza de pessoa jurídica interposta (escritório GONZALEZ EMPRESARIAL), chegando a criar uma SCP, com a finalidade de se beneficiar de valores oriundos de atuação de natureza personalíssima e cuja licitude não restou comprovada. Acoberta-se, assim, a verdadeira natureza dessa renda, simulando-se a existência de serviços de consultoria/assessoria que não se demonstraram efetivamente prestados, atribuindo-se tal rendimento a pessoa jurídica que, segundo a apuração fiscal, em nada participa materialmente do negócio jurídico, alterando-se, por conseguinte, as características essenciais do fato gerador.

Note-se, ainda, que o contribuinte busca esconder e simular a real motivação dos pagamentos recebidos, tomando parte em verdadeira engenharia contratual, em conluio com uma série de envolvidos, mediante celebração de contratos pró forma e sucessivos, com o objetivo de ocultar a real natureza e os efetivos beneficiários dos valores pagos pela ITURAN. Conforme registrado, celebra-se contratos meramente formais, cujo objeto jamais se demonstrou realizado, inclusive porque já exaurido por outro escritório que patrocinava a causa, circunstância que reforça a conclusão de que a forma documental adotada não corresponde à substância econômica do fato.

Tal conduta, além de se subsumir ao disposto no art. 167, § 1º, do Código Civil, revela nítida intenção de modificar característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal, qual seja, sua natureza, de modo a afastar a correta tributação, razão pela qual se amolda ao conceito de fraude constante do art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Igualmente, ao se celebrar contratos simulados e meramente pró forma, evidencia-se sonegação nos termos do art. 71, inciso I, do mesmo diploma, pois se constitui ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, pela autoridade fazendária, da natureza e das circunstâncias materiais do fato gerador,

especialmente quanto ao verdadeiro sujeito passivo e ao verdadeiro objeto remunerado, cuja licitude sequer foi demonstrada.

Outrossim, o próprio Relatório Fiscal descreve elementos indicativos de conluio, nos termos do art. 73 da Lei n. 4.502/1964, diante da atuação coordenada e ajustada de duas ou mais pessoas naturais e jurídicas, desde agentes internos da empresa pagadora e representantes das pessoas jurídicas contratadas e cessionárias, até participantes das estruturas negociais subsequentes, tudo voltado à celebração de atos e ao desenvolvimento de ações caracterizadoras da fraude e da sonegação anteriormente descritas.

A existência de múltiplos intermediários, a constituição de estruturas meramente formais, a pulverização e o encadeamento dos repasses financeiros, aliados à ausência de comprovação de serviços lícitos compatíveis com os valores pagos, demonstram que não se trata de mera escolha negocial lícita, mas de organização intencional voltada ao resultado típico de ocultar a natureza do pagamento e o real beneficiário econômico, reduzindo ou evitando o pagamento do tributo devido.

Nessa perspectiva, e como pontua expressamente o Relatório Fiscal, o dolo resta caracterizado pelo simples desenho dos fatos. Com efeito, diante do arranjo deliberadamente estruturado para encobrir a natureza dos pagamentos e para deslocar artificialmente a tributação, conclui-se que REINALDO DIEGAS GONZALEZ e os demais envolvidos tinham pleno conhecimento do verdadeiro objeto pelo qual estavam sendo remunerados, bem como da natureza pessoal e ilícita do referido objeto.

Assim, o elemento subjetivo necessário à qualificação está demonstrado: o comportamento revela intuito deliberado de ocultar o fato gerador e suas circunstâncias essenciais, com utilização de interposta pessoa e de contratos meramente formais, caracterizando fraude, sonegação e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964, por remissão do art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996.

Diante disso, impõe-se a manutenção da qualificadora da multa de ofício.

4.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente quanto à multa qualificada, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

5 COMPENSAÇÃO

Quanto ao pedido do Recorrente para que sejam compensados, com o crédito tributário ora exigido da pessoa física, os tributos supostamente recolhidos pela pessoa jurídica com base nas receitas reconhecidas em sua escrituração, impõe-se desde logo afastar tal pretensão.

Isso porque, conforme já demonstrado no restante do voto, o lançamento em análise tem como fundamento a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, considerando-se que os rendimentos foram percebidos, em substância, pelo Recorrente, com utilização de pessoa jurídica interposta, razão pela qual a tributação foi direcionada à pessoa física na qualidade de contribuinte efetivo.

Ademais, o pedido formulado encontra óbice inequívoco na ausência de previsão legal que autorize a compensação pretendida de ofício pela própria autoridade lançadora no momento do lançamento, tampouco pela autoridade julgadora no âmbito do contencioso administrativo, ao apreciar impugnação ou recurso. A legislação tributária não contempla hipótese

de compensação automática entre tributos recolhidos por pessoa jurídica e tributos exigidos de pessoa física, especialmente quando se trata de contribuintes distintos e sujeitos passivos diversos.

A única previsão legal de compensação de ofício existente no ordenamento encontra-se no Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, cuja disciplina, contudo, não se coaduna com a pretensão do Recorrente, por não autorizar a compensação nos moldes por ele pretendidos, nem permitir que a autoridade fiscal ou julgadora promova, de forma unilateral, a subtração do imposto recolhido pela pessoa jurídica para reduzir a exigência constituída contra a pessoa física.

Dessa forma, não há base legal para acolher o pedido de compensação, o qual, além de incompatível com o procedimento de lançamento de ofício e com os limites do julgamento administrativo, não encontra amparo nas hipóteses normativas de compensação previstas em lei.

Por conseguinte, indeferido o pedido de compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica com os valores exigidos na presente autuação, mantendo-se íntegro o crédito tributário constituído em face do Recorrente.

6 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo