



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.738282/2019-18
ACÓRDÃO	2402-012.811 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA ADMINISTRATIVAMENTE.

O direito da fazenda pública cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva, que se efetivará, quando houver contestação nos termos do PAF, pela ciência da decisão contra a qual não caiba mais recurso administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto

nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

PAF. INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO. DESTINATÁRIO. PATRONO. INADMISSÍVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 110. APLICÁVEL.

É vedado o encaminhamento de intimação para endereço de procurador do contribuinte, independentemente do meio de comunicação oficial supostamente adotado.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora. Contudo, ditos acréscimos moratórios passam a incidir sobre referida penalidade tão somente a partir do respectivo vencimento sem o correspondente recolhimento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

PAF. JURISPRUDÊNCIA. PRECEDENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE E DO NEGÓCIO JURÍDICOS
Aplicação do art. 50, do CC, é afeta à esfera judicial.

Os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa e não os ofereceu à tributação, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser aproveitados, na apuração do crédito tributário, os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento) e que sejam aproveitados os tributos que foram pagos pela pessoa jurídica Figueiredo Neto Consult, Asses. e Intermediação de Negócios e Parte EIRELI, CNPJ 05.806.174/0001-60, cuja base de cálculo compõe a presente autuação. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Relator) e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe provimento parcial em menor extensão, reconhecendo apenas a redução da multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento). Designado redator do voto vencedor o Conselheiro João Ricardo Fahrion Nüske.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregório Rechmann Júnior, Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Autuação e Impugnação

O procedimento fiscal teve origem na chamada OPERAÇÃO ZELOTES, deflagrada em 26/03/2015, pela Polícia Federal, Ministério Público Federal, Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda e da Receita Federal do Brasil, consoante o “Relatório da Fiscalização”, cuja conclusão transcrevemos (processo digital, fls. 9 a 75):

13. CONCLUSÃO

Desse modo, demonstrado que JOÃO CARLOS, utilizando-se da interposição de FIGUEIREDO NETO, é o real beneficiário dos rendimentos recebidos em julho e julho de 2014, pagos por TV SBT em contrapartida à prestação de serviços que não foram comprovados e, ao que tudo indica, ilícitos, procede-se ao lançamento tributário desses valores junto ao verdadeiro sujeito passivo, JOÃO CARLOS, aplicando-se a multa qualificada de 150%.

(destaques no original)

Nesse pressuposto, por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 16-94.674- proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls.1.024 a 1.043):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014

PRESCRIÇÃO INAPLICABILIDADE.

Somente se inicia o curso do prazo prescricional previsto em lei a partir da constituição definitiva do crédito tributário (o que se dá com o deslinde final do litígio na esfera administrativa), nos termos do art. 174 do CTN.

AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, de modo que eventuais irregularidades não ensejam a nulidade do lançamento do crédito tributário devido.

PRELIMINAR. NULIDADE. MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

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

Rejeita-se alegação de lançamento nulo por falta de motivação, com impedimento ao exercício do direito à ampla defesa, quando o ato atacado, além de consignar as normas legais infringidas, contém a descrição do fato gerador tributário, permitindo ao contribuinte apresentar defesa com contestação especificada dos fatos.

SUJEITO PASSIVO.

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE E DO NEGÓCIO JURÍDICOS

Aplicação do art. 50, do CC, é afeta à esfera judicial.

Os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa e não os ofereceu à tributação, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA 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 e simulação, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os débitos relativos à multa de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

Impugnação Improcedente

(destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentos já dispostos na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.108 a 1.152 e 1.157 a 1.223):

1. Assevera aplicabilidade do instituto da prescrição tocante aos créditos decorrentes dos valores recebidos, em suas palavras, considerados sob o regime de caixa.
2. Manifesta nulidade do lançamento face suposta iliquidez e certeza (vício de motivação).
3. Postula a apresentação extemporânea de outros documentos e informações.
4. Reivindica que toda correspondência sejam encaminhada para seu endereço particular, inclusive para fazer sustentação oral.
5. Aponta precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias perfilhados à sua pretensão.
6. Pleiteia a manutenção de sigilo quanto à documentação anexada ao referido processo.

7. Contextualiza os fatos e discorre acerca da autuação, aí se incluindo argumentos que supostamente pretendem justificar o afastamento da ocorrência do fato gerador do crédito apurado.
8. Requer exclusão tanto da multa de ofício como da sua qualificação ou, que a mesma seja reduzida.
9. Aponta que os juros moratórios deverão incidir somente sobre os valores efetivamente recebidos na pessoa física e contados do vencimento do imposto devido e não pago.
10. Salienta a necessidade da compensação ou restituição dos valores pagos pela empresa FNETO.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 7/12/2020 (processo digital, fl. 1.154), e a peça recursal foi interposta em 5/1/2021 (processo digital, fl. 1.155), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Prescrição

O direito da fazenda pública cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva. Nesse sentido, quando houver contestação nos termos do PAF, citada definitividade se efetivará pela ciência da decisão contra a qual não caiba mais recurso administrativo, conforme prescrevem os arts.151, inciso III, e 174, do CTN, nestes termos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

[...]

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Como se vê, o Recorrente se insurgiu contra a mencionada autuação, sob o pressuposto de ter se operado a prescrição do direito de cobrança do crédito dela decorrente, quando, na verdade, nem mesmo definitivamente constituído ele ainda está.

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque carente de motivação, já que, em suas palavras, carregado de iliquidez e incerteza. Com efeito, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, a nosso ver, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, que muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (processo digital, fls. 1.046 a 1.049):

Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa, e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

Tanto essa afirmação é verdadeira que o CARF sumulou que (**Súmula nº 46 do CARF**, tornada vinculante por força da Port. MF 277/2018):

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais, e sobrepô-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Do não Cerceamento de Defesa

Acerca do alegado cerceamento do direito de defesa e do contraditório, deve-se destacar que, de acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento.

Atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º inciso LV, da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos

acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É nesse sentido que o artigo 59 do citado Decreto somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos, como a lavratura de notificação de lançamento.

Ademais, apresentada a Impugnação na Delegacia da Receita Federal de Julgamento – primeira instância administrativa – ela será apreciada pela autoridade julgadora, que verificará os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada.

O Impugnante, no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua impugnação ao feito fiscal, não se verificando, pois, qualquer ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

TDPF

O Impugnante alega a nulidade do lançamento, sob o argumento que não foram obedecidas, no procedimento fiscal, as formalidades da norma relativamente ao termo de distribuição do procedimento fiscal.

Cumprе esclarecer que o controle administrativo dos procedimentos fiscais efetuado com base no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de que tratava a Portaria nº 3.014/2011 (revogada) é atualmente feito pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), conforme previsto na Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017.

Trata-se de instrumento interno que tem por escopo o planejamento e o controle dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, visando permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal.

[...]

Da tipificação da infração

Cumprе mencionar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indica, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativamente à infração tributária, era afeta ao Impugnante. Não houve erro na sujeição passiva.

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

Assim, rejeita-se alegação de lançamento nulo por falta de motivação, com impedimento ao exercício do direito à ampla defesa, quando o ato atacado, além de consignar as normas legais infringidas, contém a descrição do fato gerador tributário, permitindo ao contribuinte apresentar defesa com contestação especificada dos fatos.

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração veio estribado de todas as razões que ensejaram a sua lavratura, permitindo, ao Impugnante, o conhecimento nítido das

acusações imputadas, com detalhamento do desenvolvimento da fiscalização em exame.

(destaques no original)

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e no “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade.

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Assim entendido, a cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais posteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). É o que se infere dos comandos vistos na Constituição Federal, de 1988, art. 5º, inciso LV, e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14, nestes termos:

CF, de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Por conseguinte, dada a ausência da litigância durante o procedimento fiscal, os remédios jurídicos da ampla defesa e do contraditório se mostram inaplicáveis antes da autuação e respectiva impugnação tempestiva. Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN, já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-los em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando eles pretenderem fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância

administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...*com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva*]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

A propósito, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não eram possíveis evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do CTN excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte. Nesse pressuposto, não se vê nos autos qualquer prova de que suposta documentação seria apresentada fora do prazo legalmente previsto, em face de impedimento causado por força maior ou porque pretendesse contrapor ou fundamentar fato superveniente.

Assim entendido, rejeito a solicitação genérica do Contribuinte no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo.

Intimação do Procurador

No bojo de sua contestação, o Contribuinte requer o encaminhamento das supostas intimações ao seu endereço pessoal, sendo também o seu próprio patrono. Contudo, vale consignar que ditas correspondências serão encaminhadas para o domicílio tributário constante dos sistemas informatizados da Repartição Fiscal (RFB).

Ademais, não há que se falar em envio de intimação ao patrono do sujeito passivo, por qualquer meio de comunicação oficial, conforme disposição expressa no Enunciado nº 110 de súmula da jurisprudência do CARF, nestes termos:

Súmula CARF nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

Sigilo documental

Os documentos acostados aos autos somente são acessados pelos servidores com atribuição de praticar ato determinado, assim como o próprio contribuinte ou terceiro por ele autorizado. Logo, preservada estará a manutenção de sigilo quanto à documentação anexada.

Mérito

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, § 1º, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (vigente à época do lançamento). Confirma-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados nºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

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 MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)**

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.as exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

A propósito, tocante à qualificação da multa de ofício, vale considerar os fundamentos da decisão de origem que muito bem contextualizam o evidente intuito de fraude perpetrado pelo Recorrente, do qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 1.084 a 1.103):

Restou cristalino que o Impugnante recebeu valores da empresa TVSBT, utilizando de interposta pessoa jurídica (**FIGUEIREDO NETO**), de forma consciente, e **sem a devida comprovação da prestação de serviços lícitos**.

Não há a menor possibilidade de que o impugnante não quisesse se utilizar da pessoa jurídica **FIGUEIREDO NETO** como interposta pessoa, a fim de receber os valores advindos dos ditos “serviços prestados”, **oferecendo à tributação a renda**

com alíquotas inferiores àquelas que seriam devidas, o que se traduz em **sonegação**. Não se discute, nestes autos, a **ação ou participação do Impugnante nos eventuais ilícitos penais**, mas tão somente a **conduta de omitir os rendimentos percebidos de pessoa jurídica**, em conluio, dolosamente e de forma dissimulada, por meio de interposta pessoa, conforme disposto no Relatório Fiscal.

O Relatório Fiscal, além de dissecar as provas e elementos trazidos, conduziu com clareza a descrição da regra matriz de incidência tributária do IRPF, sob todos os aspectos, inclusive no que toca à base de cálculo.

A instrução processual também é farta para comprovar a ausência de **efetiva contraprestação de serviços lícitos**, que ensejasse os pagamentos para as interpostas pessoas.

Como se pode observar, a D. Autoridade Fiscal foi diligente em analisar a farta instrução processual, e, acertadamente, observou a **inexistência** de elementos para a comprovação de **serviços prestados** pela empresa (**interposta pessoa**) e pelo impugnante na condução de serviços. Dito de outra forma, **os documentos apresentados pela defesa no curso da fiscalização foram examinados** pela Autoridade Fiscal, que **concluiu pela ausência de comprovação da efetividade contraprestacional lícita de serviços prestados pela FIGUEIREDO NETO**, que pudesse lastrear os pagamentos efetuados.

Doutro lado, **fatos são os indícios da prática de atividades ilícitas** pelo Impugnante em conluio com demais pessoas.

Os fatos foram suficientemente descritos pela D. Autoridade Fiscal, e a defesa **não** acostou elementos e provas que pudessem afastar as conclusões que resultaram no presente lançamento.

Feitas as constatações, a D. Autoridade Fiscal, acertadamente, concluiu pela autuação fiscal, considerados os valores percebidos pela **interposta pessoa jurídica**, por serviços prestados pela pessoa física.

Da desconsideração da personalidade e negócios jurídicos

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

[...]

No lançamento em questão, a D. Autoridade Fiscal **não** aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. **E nem poderia por falta de competência.**

Conforme observamos, a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal

e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, **comprovando fraude tributária perpetrada pelo Impugnante, com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.**

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

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

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

[...]

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

Como já apontamos acima, o relatório explicita o fato de ter sido utilizada **interposta pessoa**, com a finalidade de redução do pagamento de impostos, ressaltando que o contribuinte de fato era o Impugnante.

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

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas - como as decorrentes da contratação por interposta pessoa -, funda-se no art. 170, da própria Constituição Federal, no qual se tutela a função social da propriedade e, por via de consequência, dos contratos. E, neste ponto, esclarece-se que o aventado princípio da livre iniciativa não é absoluto, pois o direito de propriedade, bem como o direito de liberdade contratual, sempre devem ser exercidos em consonância com os ditames da própria Constituição Federal (*construção de uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e função social da propriedade na ordem econômica*)

[...]

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

Cada uma dessas normas e, principalmente, a leitura conjunta de todas, demonstram o repúdio do direito brasileiro à prática de atos formalmente perfeitos, mas destinados a subverter os valores tutelados por nosso ordenamento jurídico, sendo este um dos pontos fulcrais da autuação, já que a pessoa jurídica foi utilizada, dolosamente, para fraudar a tributação.

Pois bem, não pode passar incólume pelo direito tributário a constatação de que, no âmbito das relações privadas, nosso ordenamento jurídico não tolera o abuso materializado na prática de atos formalmente válidos, mas destinados a ofender a função social, com o consequente prejuízo na construção de uma sociedade brasileira livre, justa e solidária.

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

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

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de “serviços”, o Impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

[...]

Assim, conclui-se que, caso se entenda ainda inexistente norma tributária específica destinada a combater os abusos decorrentes da prática de atos ilícitos civis (*norma esta destinada a determinar que a tributação recaia sobre os atos efetivamente praticados, com a desconsideração de tais abusos*), é certo que o simples reconhecimento da ilicitude com base no direito privado já produz imediatos reflexos no direito tributário, em decorrência da norma veiculada no art. 109 do CTN.

E, ademais, a fiscalização nem deve se preocupar em enquadrar as ilicitudes praticadas pelo contribuinte em específico instituto jurídico do direito civil (*fraude à lei, abuso de forma, abuso de direito etc.*), bastando que indique os vícios do negócio jurídico e aponte as correlatas consequências tributárias, conforme muito bem explicitado pelo Conselheiro Antônio Bezerra Neto, no Acórdão nº. 1401-001.575:

[...]

“Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer a descrição dos fatos narrada pelo fiscal não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Tais conceitos na verdade servem muito mais para a análise da qualificação da multa, que no caso concreto não ocorreu.

Mas o que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico”. (g.n.)

Portanto, conclui-se que:

- a) Há vedação à simulação e fraude no ordenamento tributário. Logo, a aplicação da legislação tributária, em tais situações, deve considerar os atos que efetivamente foram praticados (*ou seja, deve-se suplantar a ocorrência dos atos dissimulatórios*);
- b) No caso concreto, houve aplicação da regra dos arts. 118, cc 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;
- c) Mesmo que se entendesse ter havido desconsideração do negócio jurídico, não houve aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN, por estarmos diante da **evasão fiscal**, e nem ao menos do art. 50, do CC.
- d) E, por fim, compreende-se que os atos ilícitos praticados na órbita do direito privado com abuso de direito já seriam considerados ilícitos na delimitação de seus efeitos tributários, recaiando a tributação no ato que foi objeto da dissimulação (*ou seja, o ato efetivamente realizado*), vez que o direito tributário é um direito de superposição

Nesse sentido, e por todas as considerações acima, os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

Da tributação das sociedades prestadoras de serviços intelectuais .

Uma das questões que pode parecer importante ao deslinde do caso diz respeito à legalidade na constituição da pessoa jurídica com o fim de prestar serviço intelectual (no caso a FIGUEIREDO NETO), o que motivaria à tributação da sociedade prestadora desse tipo de serviço conforme legislação aplicável às pessoas jurídicas, previsão essa expressa no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005:

Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Serviços intelectuais são os prestados de forma personalíssima, porquanto somente a pessoa física dos sócios da sociedade possui a capacidade criadora na produção desse tipo de serviço.

Dessa forma, pode haver uma sociedade constituída para o fim de prestar serviços intelectuais, os quais, devem ser prestados pelos sócios, **de forma personalíssima, já que a inventividade e criatividade a eles competem.**

E é claro que a consultoria caracteriza serviço personalíssimo.

Pois bem, o Impugnante poderia prestar serviços personalíssimos de consultoria utilizando-se de pessoa jurídica.

Não obstante, a questão de fundo e que nos importa nos presentes autos é a relativa a efetiva prestação de serviço.

Qual o serviço de consultoria efetivamente prestado, e comprovado nos presentes autos?

O Impugnante não trouxe à instrução elementos de prova da prestação de serviços. **Trouxe slides e proposta informa de trabalho, objeto de profunda análise, que foram corretamente afastados como elementos de prova pela D. Autoridade Fiscal.**

Os elementos juntados ao processo mostram-se suficientes para comprovar a **prática de atos fraudulentos e simulados**, bem como a utilização de **interposta pessoa** para a **sonegação** ou redução tributária, de **forma intencional (dolosamente)**.

Restou estreme que o Impugnante recebeu valores expressivos, por intermédio de pessoa jurídica, e que **não** foi comprovada a prestação de serviços lícitos.

Doutro lado, a fiscalização comprovou o comportamento doloso de planejamento tributário abusivo, em conluio e mediante simulação (utilização de interposta pessoa) e fraude, com o intuito de reduzir e evadir tributo.

[...]

Comprovado nos autos o recebimento de rendimentos pagos ao Impugnante, por interposta pessoa, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda encontra-se plenamente demonstrada.

Cabe, portanto, exclusivamente ao Impugnante o ônus da comprovação do não recebimento ou do oferecimento dos valores de forma correta à tributação.

O ônus da comprovação da natureza do rendimento é do beneficiário e não do Fisco. Não cabe ao Fisco comprovar que o rendimento é tributável, mas tão-somente que o contribuinte percebeu os rendimentos, no montante e na data especificados.

Não desconstituída a robusta comprovação da prática omissão de rendimentos tributáveis pelo Impugnante, deve-se manter integralmente a autuação.

Da simulação de negócio jurídico

A utilização de **interposta pessoa** com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado, sobre o qual convém tecer alguns comentários, conforme entendimento doutrinário acerca desse assunto.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (*Introdução ao Direito Civil*, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (*Direito Civil*, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a

aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco. *(Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997)*

A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos. Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova direta. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno. *(A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999)*

[...]

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art.71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72 - **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento e/ou da sonegação fiscal, mediante simulação, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996.

No caso dos autos, **não** houve simples apuração de omissão de rendimentos.

A D. Autoridade Fiscal comprovou e demonstrou a **prática de sonegação fiscal, mediante fraude e simulação**, em conluio com terceiros, com utilização de interposta pessoa para ocultar o real contribuinte/beneficiário dos recursos.

Portanto, demonstrada a prática de sonegação fiscal mediante fraude, simulação, o conluio, e a intenção do Impugnante para o comportamento de impedir a ocorrência do fato gerador, a multa qualificada aplicada deve ser mantida.

(destaques no original)

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Retroatividade benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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; [...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos dos precedentes jurisprudenciais que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]
- [...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo* (processo digital, fls. 1.049 a 1.104).

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Redator designado

APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA

Busca a recorrente que, em caso de manutenção do lançamento, sejam deduzidos do valor os montantes pagos por sua empresa Figueiredo Neto Consult, Asses. e Intermediação de Negócios e Parte EIRELI, CNPJ 05.806.174/0001-60 incidentes sobre a mesma receita ora considerada como remuneração indireta do contribuinte e sujeita ao IRPF.

Neste aspecto entendo que merece guarida a pretensão recursal.

Adoto como razão de decidir o voto da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva no Acórdão nº 2202-008.694:

Nesse aspecto, entendo que a pretensão merece prosperar. O contribuinte pleiteia que os valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento que se discute.

Inicialmente friso que o pedido feito no recurso se limita à pretensão de que sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento os valores recolhidos pela Alcaenge a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fl. 598 – item 79 e seguintes do recurso), afastando-se a multa corresponde.

Transcrevo excertos do voto proferido no Acórdão 2202-004.869, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Presidente desta Turma, que se pronunciou sobre pedido semelhante:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela... a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênia para transcrever:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado.

Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451, 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202 004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

O contribuinte demonstra por meio do anexo intitulado “doc. 6”, às fls. 313 a 322 que efetuou recolhimentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, que deverão, caso tenham sido efetivamente recolhidos, ser deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento.

Em se descaracterizando a natureza da verba paga, de pagamento para pessoa jurídica para pagamento de pessoa física, não se mostra viável manter a incidência de tributos inerentes da pessoa jurídica, em concomitância ao IRPF, incidente todos sobre a mesma base financeira.

Desta forma, dou provimento ao recurso para que sejam aproveitados os tributos que foram pagos pela pessoa jurídica Figueiredo Neto Consult, Asses. e Intermediação de Negócios e Parte EIRELI, CNPJ 05.806.174/0001-60, cuja base de cálculo compõe a presente autuação.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento) bem como para que sejam

aproveitados os tributos que foram pagos pela pessoa jurídica Figueiredo Neto Consult, Asses. e Intermediação de Negócios e Parte EIRELI, CNPJ 05.806.174/0001-60, cuja base de cálculo compõe a presente autuação

É como voto.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske