



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11080.726431/2017-20
ACÓRDÃO	2401-012.607 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAO BATISTA GRUGINSKI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

A constituição de Sociedade em Conta de Participação sem empreendimento comum, sem aporte de capital ou trabalho novo, sem risco partilhado e sem atuação efetiva do sócio ostensivo, estruturada exclusivamente para receber honorários contratados antes de sua constituição e dissimular rendimentos do trabalho da pessoa física, configura simulação. Os valores recebidos devem ser classificados como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, sendo o beneficiário real o verdadeiro sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. LEI N. 14.689/2023.

A criação de estrutura societária fictícia com o intuito exclusivo de se esquivar da tributação configura fraude ou simulação que autoriza a aplicação da multa qualificada. A norma do art. 8º da Lei n. 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, por ser lei sancionatória mais benéfica aplicável a processo pendente, deve ser aplicada retroativamente, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada.

A ação fiscal que resultou no lançamento foi originada da Operação Zelotes. Foi constatado que o contribuinte omitiu rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

De acordo com o relatório fiscal:

“o contribuinte fiscalizado recebeu recursos por sua participação nos trabalhos de desconstituição de créditos tributários das empresas RBS e Banco Brascan, juntamente com seus ex-sócios, utilizando a personalidade jurídica da SGR como fachada para ocultar a obrigação tributária de pessoa física. Nos casos analisados, a SGR apenas emprestou sua conta corrente bancária para o trânsito de recursos entre as empresas contratantes e os verdadeiros executores do serviço e beneficiários dos valores (...)”.

Na fase de fiscalização, o contribuinte informou que participou da sociedade SGR Consultoria Empresarial Ltda. até fevereiro de 2006, mas que, quando da sua retirada, constituiu uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), que foi formalizada em 2007 e em cujo contrato consta a relação de processos de clientes da SGR em que teria participação. Teria recebido o total de R\$ 1.506.445,17 nos anos de 2011 e 2012, sendo R\$ 70.445,17 relativo ao processo da CAENGE, R\$ 560.000,00 a processos da Brascan e R\$ 876.000,00 a processo da RBS.

Assim, houve a desclassificação dos valores recebidos da SGR pelo contribuinte com os seguintes fundamentos: “(i) não foi comprovado qualquer serviço lícitos prestado pela empresa SGR; (ii) Não foi comprovado qualquer serviço lícito prestados pelas pessoas físicas, salvo a participação alegada pelo fiscalizado João Batista Gruginski no caso RBS, absolutamente incompatível com o valor recebido; (iii) houve pagamento de grandes valores envolvendo partes independentes, evidenciando que algum serviço foi executado, e (iv) o material apreendido na Operação Zelotes indica a prestação de serviço ilícito nos casos analisados, incompatível com atividade organizada na forma de pessoa jurídica;”

Além disso, a autoridade fiscal apontou que a SCP constituída seria mera ficção.

Foi aplicada multa qualificada de 150%.

O contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

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

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, observado o real sujeito passivo, na forma do art. 121, I do CTN.

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.

Irresignado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 6094/6126, no qual reitera os termos da impugnação, e argumenta o seguinte:

- Aponta que a prova das suas alegações defensivas está nos autos e foi indicada de forma referenciada na impugnação, de modo que o argumento da DRJ de que o contribuinte não fez prova das suas alegações porque a pretendida comprovação já tinha sido desconsiderada pela fiscalização “assemelha-se, com a devida vênia, a uma espécie de desídia no desempenho do encargo público”.
- Defende que a Sociedade em Conta de Participação que constituiu é regular e o contrato está nos autos às fls. 1374/1377 e que o art. 981 do Código Civil permite que o sócio participante colabore com o sócio ostensivo mediante prestação de serviços. Ainda, na condição de sócio participante, não representava a sociedade perante terceiros pois ao sair da sociedade deixou “de ter voz ativa na condução dos negócios”, mas apenas colaborava tecnicamente com o sócio ostensivo quando pertinente. A SCP teria propósito real, já que rompeu a sociedade com os demais sócios da SGR e havia honorários para receber de processos pendentes. O capital da SCP foi integralizado com os haveres que o contribuinte tinha perante a SGR.
- Argumenta que é falaciosa a tese da proximidade entre si e o Sr. João Augusto Nardes. Afirmar que prestava serviços ao Partido Progressista, trabalhou diretamente com o presidente de honra do partido, o senador Francisco Dornelles, mas que nunca teve qualquer encontro com João Augusto Nardes.
- Esclarece que não teve envolvimento nas tratativas entre SGR e N&P.
- Explica que só teve uma reunião com Afonso Motta em que se discutiu aspectos técnicos do processo da RBS. Assevera: “A comprovação dos serviços prestados em relação ao contrato firmado com a RBS constam dos documentos juntados às fls. 906/958 dos presentes autos, especialmente os de fls. 931/953 e 954/958. Trata-se de documentos que foram enviados à DRF de Santa Maria/RS, como anexos do expediente de 29.07.2016, juntado às fls. 794/799 dos autos, pelo qual o recorrente atendia ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/00098-7/2016. As explicações sobre os serviços prestados estão inseridas nesse expediente, especialmente às fls. 797/799.”
- Defende que não participou das ilicitudes que permeiam os casos.

- Argumenta que não houve a prestação de serviços por pessoa interposta, de modo que o rendimento não poderia ser reclassificado como rendimento do trabalho recebido por pessoa física. Sempre declarou regularmente como distribuição de dividendos os valores recebidos da SCP com a SCR e se houve irregularidade do sócio ostensivo em relação às obrigações fiscais deveria a sociedade ser tributada pela ocorrência de “lucro arbitrado”.
- Sobre o caso Brascan, aduz: “Constatando-se que os teores dos Acórdãos 101-15.503 e 101-15.504 vieram a ser confirmados pelos Acórdãos 9101-00.706 e 9101-00.706, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é plausível o entendimento de que o recorrente não praticou ato ilícito”.
- Questiona a qualificação da multa, vez que não teria praticado ato ilícito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos - Relator

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Preliminares

O recorrente não apresentou preliminares. A crítica de que a decisão de primeira instância teria sido desidiosa ao deixar de examinar a prova por ele indicada não foi formulada como pedido de nulidade, mas como argumento de que essa prova existe e deve ser apreciada. Esse exame é próprio do mérito.

3. Mérito

A controvérsia tem um núcleo único: definir quem é o contribuinte dos valores recebidos nos anos de 2011 e 2012, se a SCP, em cujo nome eles teriam sido auferidos e distribuídos como lucro ao contribuinte, ou a pessoa física do recorrente, hipótese em que se trata de rendimento do trabalho sem vínculo empregatício.

Antes de adentrar ao mérito, convém esclarecer o alcance da jurisdição deste Conselho.

O lançamento constitui crédito de imposto de renda por omissão de rendimentos. A incidência do tributo independe da validade jurídica dos atos praticados e da natureza, lícita ou ilícita, do seu objeto, conforme o art. 118 do CTN. Não se apura aqui corrupção, manipulação de julgamento ou tráfico de influência, que são temas objeto da jurisdição criminal. Apura-se,

outrossim, a quem pertence a renda e se a sociedade invocada como realizadora do fato gerador existiu de fato.

Essa premissa resolve, de uma só vez, parte expressiva do recurso. Os argumentos de que seria falaciosa a proximidade do contribuinte com João Augusto Nardes, de que o recorrente não participou das tratativas entre SGR e N&P, de que não tomou parte nas ilicitudes, e de que os Acórdãos 101-15.503 e 101-15.504, no caso Brascan, foram confirmados pela Câmara Superior, todos convergem para demonstrar que o serviço foi real e que a conduta foi lícita. Ocorre que nem a licitude nem a ilicitude condicionam a exigência. Ainda que integralmente acolhidos, esses argumentos não infirmam o lançamento, porque não tocam o seu fundamento.

O mesmo vale para os documentos que o contribuinte aponta como prova dos seus argumentos (fls. 906/958, 931/953, 954/958 e 794/799). Examinados, verifica-se que são correspondências eletrônicas e peças relativas ao andamento dos processos da RBS e do Brascan. Eles podem evidenciar que houve algum trabalho por parte do contribuinte, mas isso, no contexto deste processo, não é o fator principal. A existência de serviço técnico não converte uma conta de participação vazia em sociedade real, nem desloca a identificação do beneficiário do rendimento.

A questão de mérito que efetivamente resta é, portanto, uma só: a renda objeto da reclassificação era do contribuinte ou da SCP constituída? Quem praticou o fato gerador?

Primeiro é importante anotar que a reclassificação promovida pela fiscalização não é desconsideração da personalidade jurídica, nem responsabilização de terceiro, mas tem como pressuposto a identificação do verdadeiro sujeito passivo. O contribuinte é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, na forma do art. 121, I, do CTN, e a autoridade tem o dever de apurar o fato gerador efetivamente ocorrido, abstraída a forma adotada pelo particular, conforme os arts. 118 e 142 do CTN. Diante de simulação, o lançamento alcança o ato realmente praticado, com base no art. 149, VII, do CTN. Não se aplicou, e não era necessário aplicar, o parágrafo único do art. 116 do CTN ou o art. 50 do Código Civil, o que retira a base do argumento recursal de desconsideração ilegal da pessoa jurídica.

A SCP é equiparada à pessoa jurídica para fins do imposto de renda, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 14/2004. Se houvesse SCP de fato, o sócio ostensivo apuraria o resultado, recolheria os tributos e distribuiria ao participante uma parcela com natureza de lucro, sujeita ao art. 10 da Lei 9.249/95. É exatamente o que o recorrente alega ter ocorrido. A solução do litígio depende, então, de saber se a sociedade existiu, e não de qualquer vedação abstrata.

O recorrente sustenta que o art. 981 do Código Civil autoriza o sócio participante a colaborar com o ostensivo mediante prestação de serviços, e que se limitou a essa colaboração, sem representar a sociedade perante terceiros.

Quanto a esse ponto em tese, assiste-lhe parte da razão.

A contribuição do participante por meio de serviços não é, em si, incompatível com a sociedade em conta de participação, desde que respeitado o limite do art. 993, parágrafo único, do Código Civil, segundo o qual o participante não toma parte nas relações do ostensivo com terceiros. Este é o entendimento deste Relator, embora o entendimento da turma de julgamento seja distinto (vide acórdão 2401-012.517).

A questão aqui, todavia, é outra e antecede a discussão sobre o papel do participante: é a de saber se houve sociedade. E os próprios termos do recurso e do contrato demonstram que não houve.

A sociedade em conta de participação é, na sua essência, uma associação para desenvolvimento de determinada atividade. Em regra, o participante aporta recursos ou trabalho, o ostensivo explora a atividade em nome próprio e com responsabilidade exclusiva perante terceiros, e os resultados são partilhados na proporção ajustada. É o que dispõem os arts. 991 a 993 do Código Civil. O que define a sociedade é a existência de um empreendimento comum, com risco compartilhado, voltado a resultado futuro.

Nada disso se encontra no caso concreto, e a razão está na narrativa do próprio recorrente.

Primeiro, o objeto da suposta SCP eram processos cujos contratos haviam sido firmados até fevereiro de 2006, quando o recorrente ainda era sócio da SGR. O trabalho que gerou o direito ao honorário foi prestado, em sua maior parte, antes da constituição da sociedade. O recorrente admite que, ao se retirar da SGR, já tinha investido centenas de horas na elaboração de defesas e estudos desses processos pendentes.

Segundo, o êxito desses processos, do qual dependia o recebimento, sujeito a cláusula *ad exitum*, consolidou-se depois da saída do recorrente da SGR. O contribuinte narra que a SCP foi acertada em meados de 2006 e formalizada apenas em outubro de 2007 e no contrato havia uma relação anexa que apenas listava os processos já trabalhados.

Terceiro, e este é o ponto central, o aporte do recorrente não foi capital ou trabalho no âmbito da SCP. Ele próprio afirma que a essência do investimento na sociedade decorreu das horas de trabalho que já havia dedicado a cada processo, e que integralizou sua participação com os haveres que tinha a receber da SGR. Observe-se trecho do recurso voluntário (fl. 6.015):

A realidade é que, na ocasião do rompimento, havia processos em andamento referentes a contratos assinados até então (processos pendentes), em relação aos quais o recorrente já tinha elaborado defesas ou estudos preliminares, num investimento de centenas de horas em favor de antigos contratantes. Ocorre que esses contratos eram sujeitos à cláusula *ad exitum*, de forma que o recorrente só teria condições de auferir os resultados do trabalho despendido ao final do processo.

Não há, nessa dita nova estrutura societária como SCP, recurso novo destinado a um empreendimento futuro. Há o reconhecimento, sob a forma de participação societária, de um crédito pessoal por serviço pretérito, condicionado ao êxito futuro.

O sócio ostensivo não exerceu, quanto a esses processos, atividade própria que justificasse a sua condição. A fiscalização apurou, e os autos confirmam, que a SGR apenas emprestou sua conta corrente para o trânsito dos recursos entre as contratantes e o recorrente após a saída deste da sociedade e formalizou a SCP com o intuito único e exclusivo de receber os honorários de êxito valendo-se da isenção do imposto sobre a renda.

Observe-se, neste ponto, que o próprio recorrente afirma que “rompeu” com os demais sócios da SGR:

Ao término de fevereiro de 2006, o recorrente rompeu com os demais sócios da SGR em razão de desavenças na condução dos negócios, conforme consta dos depoimentos prestados à Polícia Federal nos dias 26.03.2015 e 25.02.2016, que se encontram transcritos às fls. 643/644, 653/654 do Volume IV do IPL 1490/2015, bem como ao início da fl. 271 do Volume II do IPL 0678/2015.

O que se desenha, portanto, é uma estrutura sem empreendimento comum, sem capital, sem risco partilhado e sem atuação do ostensivo, montada após a formação do direito aos honorários e destinada exclusivamente a recebê-lo sem a respectiva tributação.

Assim, constata-se que houve a simulação de sociedade em conta de participação para dissimular o recebimento de rendimentos do trabalho.

A consequência tributária é a prevista no art. 118, c/c os arts. 121, I, 142 e 149, VII, do CTN. Os valores são rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, na forma do art. 55, X, do RIR/1999, e o sujeito passivo é o recorrente, beneficiário real e único responsável pela atividade que gerou a renda.

O fato de o recorrente ter declarado os valores como lucros não socorre a sua tese. Essa qualificação é parte da própria simulação, não prova contra ela.

Assim, correta a reclassificação dos rendimentos empreendida. A solução acompanha o entendimento desta e de outras turmas de julgamento do CARF em casos semelhantes:

Acórdão 2401-005.826

(...)

RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, é cabível a reclassificação da receita e sua imputação à pessoa física quando demonstrado que não houve prestação de

serviços pela pessoa jurídica e que a pessoa física, revestida da condição de contribuinte, é a efetiva beneficiária dos rendimentos recebidos através da pessoa jurídica interposta.

Acórdão 2202-005.252

(...)

DESLOCAMENTO DA TRIBUTAÇÃO PARA A PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE.

Caracterizada a utilização de empresa interposta a fim de reduzir o montante de imposto devido e acobertar a natureza ilícita dos negócios engendrados, correto o deslocamento da tributação para a pessoa física, com fulcro nos arts. 142 e 121, I do CTN.

Acórdão 2002-009.843

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. 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.

O recorrente ainda sustenta que eventuais irregularidades da SGR deveriam levar a tributação dela por lucro arbitrado, e que classificar os valores como rendimento do trabalho configuraria erro de critério jurídico, tanto na identificação do fato gerador quanto na do sujeito passivo.

O argumento também não procede.

O lucro arbitrado pressupõe que a pessoa jurídica auferiu receita própria cuja base não pode ser apurada de forma regular. Aqui, a premissa de fato é a oposta. A SGR não auferiu essa receita como sua. Ela apenas intermediou o recebimento de rendimento pertencente ao recorrente. Não havendo receita própria da sociedade, não há lucro a arbitrar. Pela mesma razão, não há erro de critério jurídico. O lançamento identificou corretamente o fato gerador, que é a aquisição de renda do trabalho pela pessoa física, e o sujeito passivo.

Assim, deve ser mantido o lançamento.

Por fim, o recorrente impugna a qualificação da multa ao argumento de que não praticou ato ilícito. A qualificação não decorre, porém, da ilicitude penal da conduta, mas da

presença de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, a que remete o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

No caso, o que sustenta a exigência principal é a criação de uma sociedade em conta de participação com o intuito exclusivo de se esquivar da tributação, mesma circunstância que sustenta a qualificação.

Registre-se que reconhecimento de que houve alguma participação técnica do recorrente não desnatura a qualificação da multa, porque o que gerou o lançamento não foi a prestação do serviço, mas a sua dissimulação sob roupagem societária. Mantém-se, portanto, a qualificação da multa.

Por fim, verifica-se que a Lei n. 14.689/2023, no seu art. 8º, reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%. Por se tratar de norma sancionatória mais benéfica e de processo ainda pendente de julgamento, impõe-se sua aplicação retroativa, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator