



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.728556/2017-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.462 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente MAURO MARCONDES MACHADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação e recurso voluntário em que combate todos os fundamentos do auto de infração.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícita a utilização de provas oriundas de investigação criminal, obtidas por meio de autorização judicial, para subsidiar decisão em processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano (artigo 150, § 4º do CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I do CTN).

SOBRESTAMENTO DO FEITO. IMPOSSIBILIDADE.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, inexistindo Lei ou previsão regimental que autorize seu sobrestamento a fim de aguardar decisão definitiva de mérito na esfera penal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PREPONDERÂNCIA DE ATUAÇÃO ILÍCITA. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE.

Demonstrado que os pagamentos recebidos pelo contribuinte, via pessoa jurídica interposta, foram essencialmente fundamentados em atuação ilícita e pessoal, indistinguível de circunstancial prestação de serviços daquela derivada, deve o imposto de renda ser apurado considerando tais pagamentos como rendimentos daquele, real beneficiário dos valores recebidos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme previsão do artigo 124, I do CTN. Assim, as pessoas cujos indícios colhidos demonstram que participaram ativamente na estrutura simulada, possuindo conhecimento devem ser responsabilizadas.

Quanto aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III do CTN.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Cabível a multa de ofício qualificada quando comprovado que o contribuinte deslocou de forma dolosa a tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, conduta que resultou na modificação das características do fato gerador da obrigação tributária, de maneira a ocultar o verdadeiro beneficiário dos rendimentos e reduzir o montante do imposto de renda devido.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixa o patamar da multa de ofício sobre o tributo devido.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. CONTRIBUÍNTES DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível o aproveitamento na pessoa física de supostos recolhimentos efetuados indevidamente ou a maior por pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho,

Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo interessado e pelos responsáveis solidários Cristina Mautoni Marcondes Machado e WMCN Locação, Organização de Eventos e Empreendimentos (fls. 8.807/8.976) contra decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) de fls. 8.551/8.785, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito formalizado no auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 21/11/2017 (fls. 7.686/7.715), acompanhado do Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária de Cristina Mautoni Marcondes Machado, CPF 023.455.328-66 (fls. 7.716/7.718) e World Meeting Center (WMC) Locação e Eventos, CNPJ 02.811.007/0001-19 (fls. 7.719/7.722), do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 7.723/7.725), do Relatório de Ação Fiscal (fls. 7.726/7.914) e do Anexo 1 (fls. 7.915/7.949), decorrente de procedimento fiscal executado no âmbito da Equipe Especial de Fiscalização, instituída pela Receita Federal do Brasil para realizar as ações fiscais decorrentes da OPERAÇÃO ZELOTES, deflagrada em 26/3/2015 pela força tarefa composta pela Polícia Federal, o Ministério Público Federal, a Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil.

Do Lançamento

O crédito tributário objeto do presente processo, no montante de R\$ 25.737.436,13, já incluídos juros de mora (calculados até 11/2017) e multa proporcional (passível de redução) de 150%, refere-se à infração de *Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica - Omissão de Rendimentos sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas* das seguintes fontes pagadoras: MMC (Mitsubishi) por conta de defesa de processo administrativo junto ao CARF nos anos-calendário de 2012 e 2013; SAAB por conta de influência na escolha de aviões caça pelo governo brasileiro nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015; MMC (Mitsubishi) por conta da prorrogação de benefícios fiscais nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 e CAO, por conta de prorrogação de benefícios fiscais no ano-calendário de 2014.

De acordo com informações extraídas do Relatório da Ação Fiscal (fls. 7.726/7.914):

(...)

O presente relatório fiscal insere-se no contexto da OPERAÇÃO ZELOTES, deflagrada em conjunto pela Receita Federal, Polícia Federal, Ministério Público Federal e Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda, em 26/03/2015, com o objetivo de desarticular organização suspeita de manipular julgamentos de processos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, do Ministério da Fazenda, e de exercer influência em alterações de legislação tributária.

(...)

Como decorrência da 4ª e 5ª fases da OPERAÇÃO ZELOTES, que investigou a suposta compra de Textos Normativos (Medidas Provisórias e emendas à Medidas Provisórias), foram indiciadas 17 pessoas pelos crimes de extorsão, corrupção ativa e passiva, lavagem de dinheiro e organização criminosa (ação penal 70091.12.2015.4.01.3400, que

tramita na 10ª Vara Federal de Brasília). Em 11/03/2016 foi condenado o primeiro réu da OPERAÇÃO ZELOTES, e em 04/05/2016 foi proferida Sentença Condenatória de outros 9 acusados, **entre eles o contribuinte MAURO e sua esposa CRISTINA ver (DOC 103 - cópia da sentença condenatória), nesta sentença, réus foram condenados pela “compra” de Medidas Provisórias em benefícios das montadoras.**

Relativamente às investigações de manipulação de julgamentos no CARF, serviço que MAURO prestou à MMC, ficou demonstrado que pessoas jurídicas ou pessoas físicas autuadas, que já possuíam profissionais contratados para trabalhar na sua defesa no processo administrativo, contratavam escritórios de advocacia ou consultoria em data próxima à seção de julgamento, pactuando vultosos honorários devidos somente em caso de desconstituição total ou parcial do lançamento. Não havia a comprovação de prestação de serviço lícito pelos últimos contratados.

(...)

Posteriormente, conforme demonstrado no Relatório de Análise nº 21/2016, e relatado no presente Relatório Fiscal, a COGER verificou que MAURO, por meio da MMDC, também prestou serviços de tráfico de influência em benefício da empresa sueca SAAB, a qual participava da concorrência para a compra de aviões caça para a Força Aérea Brasileira.

(...)

A premissa básica do trabalho da fiscalização tributária da Receita Federal na OPERAÇÃO ZELOTES, ao menos no presente caso, foi de apurar os efeitos tributários dos fatos relatados e comprovados pela COGER/COPEI, analisando essas provas e conclusões sob a ótica fiscal e complementando quando necessário.

(...)

5 ANÁLISE DOS SERVIÇOS PRESTADOS À MMC E CAO A – CARF E PRORROGAÇÃO DE BENEFÍCIOS MONTADORAS

Os relatórios apresentados pela COGER/COPEI, parte integrante deste processo administrativo fiscal, já são pródigos em comprovar que não houve serviço lícito prestado e comprovado pela MMDC, MAURO e seus colaboradores.

Todo o conjunto de provas e indícios apresentados nos referidos relatórios demonstram que a atuação de MAURO e parceiros, relativamente ao contrato de prestação de serviço para a desconstituição de lançamento de crédito tributário junto ao CARF, deu-se “fora do processo”, logo, sem comprovação de serviços lícitos, especialmente se conjugarmos com o elevado valor recebido.

Como complemento, no tocante à prorrogação de benefícios fiscais, também cabe registrar a decisão condenatória em 1ª instância dos envolvidos (vide DOC 103), na qual o magistrado também acatou a conclusão de que não foi comprovada a prestação de serviço lícito, bem como as outras denúncias do MPF já citadas. Registre-se que tal decisão judicial apenas subsidia as conclusões do presente relatório, não havendo vinculação entre o andamento e o resultado final daquela ação penal com as conclusões na esfera fiscal/tributária.

Sendo assim, a esta fiscalização cabe avaliar se, para fins tributários, há efeitos desta falta de provas de prestação de serviços lícitos, bem como coube oportunizar ao contribuinte, no âmbito do próprio procedimento fiscal, mais uma vez se manifestar e, eventualmente, comprovar sua atuação.

Abaixo relatamos as conclusões quanto ao serviço prestado por MAURO e MMDC, no que diz respeito à prorrogação de benefício e ao CARF, relacionando também as principais fontes de informações.

5.1 DEFESA NO CARF

5.1.1 DOCUMENTAÇÃO OBTIDA NO PROCEDIMENTO FISCAL – CARF

(...)

Resumidamente, a MMDC apresentou apenas os próprios contratos para a prestação do referido serviço e os contratos com seus colaboradores contratados.

MAURO informou não ter prestado serviços no período (DOC 018 a DOC 020).

Sendo assim, o que a própria MMDC apresentou durante a fiscalização mostra-se insuficiente para comprovar a efetiva prestação de serviço lícito por MAURO e MMDC.

Some-se a isso o fato de que a cliente da MMDC, MMC, já havia contratado outros advogados para a defesa no CARF. Logo, torna-se inverossímil que a MMDC ou seus contratados tenham atuado juridicamente nos referidos processos, principalmente, para fazer jus à elevada remuneração recebida. As alegadas pesquisas jurisprudenciais, elaboração de argumentos, etc. não fazem prova de serviço efetivo lícito em face do valor recebido.

5.1.2 – CONCLUSÕES E PROVAS DOS RELATÓRIOS DA COGER/COPEI

Os Relatórios da COGER/COPEI, parte integrante do presente processo administrativo fiscal concluem que a atuação para a qual a empresa MMDC foi contratada se deu “fora do processo”. Não há comprovação de serviço lícitamente prestado em face do valor recebido, havendo ainda uma série de indícios que apontam que tais valores foram recebidos pelo exercício de influência irregular naqueles processos.

(...)

A COGER/COPEI concluiu que não havia indícios ou prova de prestação de qualquer espécie de serviço lícito por parte da MMDC ou seus parceiros. Além disso, concluiu que houve sim a atuação ilícita, fora do processo, para alcançar o objetivo de desconstituição do crédito tributário no processo já referido o qual tinha como interessada a MMC.

Da leitura dos relatórios da COGER/COPEI e das provas compiladas no âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES, também pudemos concluir, mesmo sem levar em conta os indícios de influência indevida, que **não há elementos que indiquem que tenha havido a prestação de serviço lícito para fins de defesa da MMC no CARF por MAURO, MMDC ou seus parceiros contratados.**

5.2 ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

5.2.1 – CONCLUSÕES E PROVAS DOS RELATÓRIOS COGER/COPEI – ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

Os Relatórios da COGER/COPEI, parte integrante deste processo administrativo fiscal, concluem que a atuação para a qual a MMDC foi contratada deu-se informalmente, sem comprovação de serviço lícitamente prestado em face do valor recebido e também com uma série de indícios que apontam para o exercício de influência irregular.

(...)

A COGER/COPEI concluiu que não havia indícios ou prova de prestação de qualquer espécie de serviço lícito por parte da MMDC ou seus parceiros. Além disso, concluiu que houve, isto sim, a atuação ilícita para aprovação de legislação com a prorrogação de benefícios fiscais a montadoras de automóveis.

De todo o material coletado na OPERAÇÃO ZELOTES em relação à atuação de MAURO e seus parceiros para prorrogação de benefícios fiscais, também pudemos concluir que não ficou comprovada a prestação de serviço lícito.

(...)

7 DESLOCAMENTO DA TRIBUTAÇÃO PARA A PESSOA FÍSICA

A prestação dos serviços que ora são investigados pela OPERAÇÃO ZELOTES (defesa no CARF, prorrogação de benefício fiscal e influência na compra de aviões-caça), foi formalizada por MAURO através da pessoa jurídica MMDC, por meio dos contratos, emissão de notas fiscais, reconhecimento da receita, etc.

Esta fiscalização considera que não restou comprovado que estas receitas decorreram da prestação de serviços lícitos, ao contrário, as provas colhidas no âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES, descritas nos Relatórios da COGER/COPEI, depoimentos na Polícia Federal, denúncias do MPF, decisão condenatória em primeira instância, enfim, uma série de avaliações evidenciam a ilicitude da mesma, **devendo portanto, tais receitas serem reconhecidas por MAURO, e não pela empresa de sua esposa e de sua filha, a MMDC.**

Além disso, MAURO não era sócio da MMDC. Como os recebimentos decorreram da sua atuação pessoal, não caberia a tributação na PJ.

No caso dos procedimentos fiscais que estão sendo realizados no âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES, constata-se que:

1º) Escritórios de advocacia e/ou consultoria eram contratados, muitas vezes poucos dias antes da data do julgamento, para atuar a defesa de processos administrativos fiscais junto ao CARF, e também para exercer influência em alterações de legislação tributária;

2º) Já havia outros escritórios contratados pelos pagadores para atuação (defesa administrativa) nos processos junto ao CARF;

3º) As provas de efetiva prestação de serviços são mínimas ou até inexistentes, especialmente em relação à atuação dos envolvidos na defesa junto ao CARF;

4º) A parte mais expressiva de remuneração prevista nos contratos de prestação de serviços seria paga somente no caso de sucesso do trabalho de defesa ou de alteração da legislação, fosse ele total ou parcial;

5º) A documentação (mensagens, anotações, e-mails, etc.) evidencia que o serviço oferecido à SAAB não foi técnico, mas sim de tráfico de influência.

6º) As provas coletadas também evidenciam que MAURO retribuiu esse acesso à autoridades, por exemplo, contratando a LFT (leia-se LUÍS CLÁUDIO) para prestação de serviços.

Os interesses dos contribuintes MMC, CAO A e SAAB foram atendidos mediante a decisão administrativa total ou parcialmente favorável no CARF (só MMC), na prorrogação dos benefícios fiscais (MMC e CAO A) e na compra dos caças (SAAB).

MAURO e seus parceiros envolveram-se na obtenção destes resultados, ainda que, conforme comprovado pelas provas colhidas no âmbito da OPERAÇÃO ZELOTES, e descrito nos Relatórios da COGER/COPEI, ilícita esta atuação.

Resta, portanto, a definição de como deveriam ser tributadas as receitas ou os rendimentos auferidos pelos advogados e consultores, ou pelas pessoas jurídicas por eles constituídas.

A seguir, comprovaremos que a remuneração por prestação de serviço não devidamente comprovado e/ou ilícito não pode ser deslocada, como foi, para a pessoa jurídica, e sim, tributada na pessoa física do prestador de serviços, mormente quando o serviço é prestado pessoalmente por alguém que não é sócio da pessoa jurídica.

Quanto à posição jurídica de MAURO na MMDC:

- foi sócio-fundador da MMDC;
- deixou a sociedade abrindo mão de suas quotas em prol ingresso de sua filha comum com CRISTINA, MELISSA, menor de idade;
- posteriormente ingressou como empregado da MMDC, apenas para fins formais, pois a empresa é de propriedade de sua esposa e filha.
- embora fora da sociedade e percebendo remuneração não condizente com a sua importância para a MMDC, permaneceu prestando a mesma natureza de serviços e, indiretamente, usufruindo dos resultados eis que as sócias eram sua esposa e sua filha.

Abaixo detalharemos estas situações mas, desde já, estas informações demonstram que a colocação de MAURO como empregado da MMDC não era condizente com a realidade dos fatos.

7.1 INADEQUAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS ILÍCITOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA

7.1.1 IMPROPRIEDADE DE ATRIBUIR ATIVIDADE ILÍCITA COMO OBJETO DE PESSOA JURÍDICA

Como todo acordo de vontades, o contrato social de uma pessoa jurídica tem requisitos genéricos e específicos de validade. O artigo 104, do Código Civil, dispõe sobre os requisitos genéricos para validade dos negócios jurídicos em geral, dentre eles o **objeto lícito**, possível e determinável.

(...)

Logo, conforme disposto no art. 104, inciso II, não é válido o contrato social de constituição de uma pessoa jurídica que tenha como objeto o exercício de uma atividade ilícita. Assim, pelo menos em relação ao exercício de atividades eminentemente próprias de pessoas físicas, caso sejam elas ilícitas, ou cuja licitude não possa ser comprovada, não é possível que se atribua a uma pessoa jurídica a sua execução ou responsabilidade.

(...)

Como se pode verificar, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 condiciona a aplicação, à uma pessoa física, da legislação aplicável às pessoas jurídicas, ao exercício por aquela de uma atividade intelectual. No presente caso, não foi possível a comprovação de qualquer atividade lícita praticada por MAURO.

Deste modo, não podem ser reconhecidas como receitas da MMDC aquelas auferidas em decorrência das seguintes atividades exercidas por MAURO:

- a) influência ou convencimento de julgadores por meio de atuações fora do processo administrativo ou judicial, seja mediante pagamento ou não;
- b) Influência em alteração de legislação por meio de abordagens informais a detentores de cargos e mediante paga de vultosos valores a intermediários;
- c) Influência junto a autoridades na escolha da SAAB como fornecedora de aeronaves para a Força Aérea Brasileira.

Logo, as receitas decorrentes de atividades não comprovadas e/ou ilícitas, próprias de pessoas físicas, não podem ser consideradas auferidas e consequentemente tributadas pela pessoa jurídica.

7.1.2 CARACTERÍSTICAS PESSOAIS DO SERVIÇO

Adicionalmente, pode-se afirmar que a espécie de serviço descrita tem caráter pessoal.

Os contribuintes contratantes desejavam a atuação de determinado consultor específico, no caso, de MAURO. A MMDC, sem MAURO, jamais teria sido contratada para essas atividades.

Fica claro que para os serviços discutidos no presente relatório, mais do que em qualquer outro serviço realizado pela MMDC, o que se buscava era a atuação de MAURO.

Conforme apurado, MAURO reunia-se com os dirigentes máximos das contratantes, efetuava as subcontratações (em seus depoimentos, MAURO informa que ele subcontratou terceiros à sua escolha), tratava com as pessoas que necessitava para a consecução dos serviços ou, no mínimo, monitorava e era informado sobre o andamento dos trabalhos. A MMC e/ou CAO, contratantes de MAURO, não negociaram com os demais envolvidos (SGR, Edison Rodrigues, Vladimir Spíndola e outros), mas sim com MAURO. A ele as contratantes delegaram as tarefas de: “resolver” o caso do CARF, ainda que não fosse especializado no assunto, bem como de garantir a prorrogação dos benefícios fiscais.

No caso dos caças SAAB, MAURO é quem tinha relacionamento com o ex-Presidente LULA e com ele e demais interessados reuniu-se.

As atividades de apoio para as quais MAURO serviu-se da MMDC, em especial do trabalho de sua esposa CRISTINA, não caracterizam atuação de uma pessoa jurídica, uma vez que somente MAURO poderia prestar os serviços, até porquê, dada a óbvia necessidade de extremo sigilo e confiança para sua execução, não se poderia disseminar isso no âmbito de uma organização empresarial.

Importantíssimo, também, o fato de que MAURO não era sócio da contratada MMDC, mas é o serviço pessoal dele que foi contratado e remunerado.

Mesmo fora do caso concreto, não é factível, até por uma questão de preservação e sigilo, a contratação de uma pessoa jurídica para executar um serviço que envolva pagamentos não registrados, corrupção, propinas, etc. “Serviços” deste tipo não passam pelo departamento de vendas, compras, contabilidade, não se orientam funcionários e não se emitem circulares internas com estes fins. **Para a execução de negócios como os havidos na OPERAÇÃO ZELOTES, as negociações são pessoais e feitas em estrita confiança entre pessoas físicas e não entre empresas.**

Sendo assim, o serviço só podia ser executado pessoalmente por MAURO e não tem características de serviços afeitos à atividade de pessoas jurídicas.

Deste modo, conclui-se que tais rendimentos devem ser tributados pela pessoa física que foi contratada, contratou, coordenou e executou a atividade.

(...)

7.6 REMUNERAÇÃO DE MAURO MARCONDES

A remuneração recebida por MAURO contribui para demonstrar que a tributação das atividades “não-usuais” da MMDC deve ser realizada na sua pessoa física e não na pessoa jurídica MMDC.

Já vimos que MAURO é, em verdade, quem detém os relacionamentos e a capacidade técnica de prestar os serviços oferecidos pela MMDC. Contudo, embora seja de fato o planejador, coordenador e consultor para atendimento aos clientes da MMDC, não é sócio da empresa e, embora seja ele a peça-chave dos negócios da MMDC, percebe (formalmente) remuneração mensal a título de trabalho com vínculo empregatício, muito abaixo do que receberia se o objetivo fosse repercutir sua importância e os efeitos do serviço que presta.

No caso da MMDC, a relação de parentesco entre MAURO e as proprietárias lhe permite afastar-se do quadro social da pessoa jurídica, mas ainda assim obter os proveitos de seu trabalho de forma indireta, uma vez que os lucros distribuídos pela MMDC são direcionados às duas sócias, respectivamente CRISTINA, sua esposa, e MELISSA, sua filha menor. Trata-se de uma opção com benefícios sucessórios e tributários, como já exposto.

Não fosse assim, ficaria caracterizado que MAURO aceitava receber remuneração, como empregado, ínfima em relação ao serviço prestado que, efetivamente, dependia somente dele.

Conclui-se que MAURO, não era nem nunca foi empregado da MMDC e a remuneração recebida era simbólica, eis que, fruto de seu trabalho, sua esposa e filha podiam retirar lucros da MMDC que, ao fim e ao cabo, também lhe beneficiavam.

7.7 AUMENTO PATRIMONIAL FAMILIAR PELOS SERVIÇOS DE MAURO MARCONDES

Na mesma linha do item anterior, pudemos identificar que, especialmente após receber a remuneração pelos contratos já citados com MMC e CAO, o patrimônio familiar de MAURO, por meio de sua esposa e filha, teve aumento significativo.

Abaixo quadro com o patrimônio de MAURO, CRISTINA e MMDC, de 2008 a 2014.

Evolução saldo patrimonial declarado	saldo final conforme DIRPF	saldo final conforme DIRPF ou contabilidade	saldo final conforme DIRPF ou contabilidade	saldo final conforme DIRPF ou contabilidade	saldo final conforme DIRPF ou contabilidade	saldo final conforme DIRPF ou contabilidade	saldo final conforme DIRPF ou contabilidade
	31/12/2008	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014
MMDC - Ativo não circulante	não consta DIPJ	1.085.033,36	2.617.233,33	2.401.072,67	8.725.134,15	8.409.761,14	7.943.137,60
MAURO	1.893.821,79	1.899.938,16	1.609.291,94	2.094.291,94	3.253.677,44	2.616.651,07	3.010.382,00
CRISTINA	1.224.715,35	1.324.827,97	585.221,68	8.013.761,72	8.995.128,65	9.568.097,70	9.755.220,00
Somatório	não	4.309.799,49	4.811.746,95	12.509.126,33	20.973.940,24	20.594.509,91	20.708.739,60

Pode-se observar que o aumento patrimonial mais expressivo deu-se a partir do momento em que entraram os recursos de prestação de serviços “excepcionais” à MMC e CAO.

(...)

7.9 INDEDUTIBILIDADE NA PESSOA FÍSICA DE DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO DE SERVIÇO LÍCITO PRESTADO

Na execução dos objetivos para os quais foi contratado, conforme já extensamente descrito e comprovado no presente Relatório, nos Relatórios da COGER/COPEI e demais documentos compartilhados na OPERAÇÃO ZELOTES, MAURO, por meio da MMDC, valeu-se de parceiros e subcontratações.

Conforme também comprovado nos mesmos relatórios e convalidado nos exames conduzidos por esta fiscalização, estes serviços subcontratados não foram adequadamente comprovados quanto ao seu objeto lícito e não comprovam/justificam o vultoso valor cobrado.

Como a MMDC optou pela tributação no Lucro Presumido, não houve efeitos diretos na sua apuração de lucros. Contudo, pelos motivos ora expostos, esta tributação na pessoa jurídica mostrou-se indevida, e deveria ter sido realizada na pessoa física de MAURO.

Para serem deduzidas na tributação como pessoa física (apuração de livro-caixa), as despesas de custeio pagas devem ser necessárias à percepção de receita do contribuinte. Além disso, precisam estar suportadas pela devida documentação comprobatória como notas fiscais, contratos, etc., além de restar comprovada a efetiva prestação de serviços. Logicamente, o objeto desta prestação de serviços deve ser lícito.

Sendo assim, a cadeia de prestação de serviços que se apresenta para o caso em discussão, a qual remunerou diversas pessoas jurídicas e físicas para fins de práticas que não tiveram objeto lícito comprovado, não permitem sua dedução para fins de apuração do resultado tributável.

8 A SIMULAÇÃO E SEUS EFEITOS

8.1 INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO EM RELAÇÃO À FAZENDA PÚBLICA:

(...)

Assim, ao enfrentar a situação descrita no presente relatório, a atuação da Fiscalização de Tributos Federais não se desenvolverá no sentido de impugnar a existência ou a validade do negócio jurídico realizado. Também não se cogita afastar os efeitos inter partes do negócio simulado. O que se pretende, e é possível em face da ordem jurídico-tributária, é a mera ineficácia desses negócios em relação à Fazenda Pública Federal.

(...)

Por fim, o artigo 118 do CTN arremata a questão, estabelecendo com clareza a dicotomia entre os planos da validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se preocupar com a validade dos atos, mas tão-somente com os efeitos dentro de seu espectro de incidência:

(...)

A lei estabelece prerrogativas para a desconconsideração pelo fisco dos atos ou negócios interpostos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, o que é formalizado por meio de lançamento de ofício, atividade privativa, vinculada e obrigatória.

Muito se discute sobre o poder do fisco em desconsiderar atos e negócios confeccionados pelos contribuintes como meio de se beneficiarem de uma tributação menos onerosa. À sombra dos princípios constitucionais da autonomia da vontade e da liberdade contratual brotam nas fendas abertas ardorosos defensores do planejamento tributário irrestrito, cuja disposição é que o contribuinte poderia utilizar-se das mais diversas formas e das mais diversas expressões para descaracterizar a ocorrência do fato gerador.

Atualmente, tanto a doutrina, a jurisprudência administrativa e a judicial têm acolhido atos de desconconsideração quando apresentadas as provas materiais dos fatos e, principalmente, **quando os atos praticados pelos contribuintes têm a nítida intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador ou descaracterizá-lo.**

(...)

Quando se pensa em desconconsideração, lembramos imediatamente da Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou ao art. 116 do CTN o parágrafo único, dispondo que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Não obstante a questão de regramento procedimental, a jurisprudência judicial é firme na aceitação da aplicabilidade do referido dispositivo legal pela autoridade tributária, (...)

(...)

Assim, o lançamento de ofício é o único ato administrativo no âmbito tributário para fazer aflorar ao mundo jurídico-tributário a existência de uma simulação, fraude ou dolo, desconsiderando o ato ou negócio interposto pelo contribuinte e utilizado para que ele se desonere ilicitamente de tributação.

A verdade material sempre prevalecerá sobre aqueles instrumentos interpostos para simular/dissimular a ocorrência da hipótese tributária, ou mesmo para buscar um regime de tributação que se deva obedecer a determinados requisitos, ou possuírem características próprias de uma atividade que efetivamente não poderia ser realizada pelo contribuinte.

Havendo simulação, fraude ou dolo, ou mesmo o simples erro, cabe ao FISCO levantar o véu do que foi pactuado apresentando a verdade realmente existente, demonstrando-a através do lançamento, que é atividade privativa, vinculada e obrigatória, não podendo a autoridade administrativa se abster de efetuar-lo, de acordo com o art. 142 do CTN.

(...)

Em face do exposto, valores recebidos pela MMDC em virtude dos contratos de prestação de serviços realizados com a MMC, CAO e SAAB, serão tomados em sua efetiva natureza jurídica, qual seja, rendimentos por prestação de serviços realizados por pessoa física, logo tributáveis, uma vez que se simulou prestação de serviços pela MMDC dissimulando a prestação de serviços por MAURO.

8.2 ELEMENTOS TEÓRICOS CARACTERIZADORES DA SIMULAÇÃO E O CASO CONCRETO:

A simulação caracteriza-se, fundamentalmente, pela divergência entre a exteriorização e a volição. Isto é, exteriormente, no plano formal, são praticados determinados atos, enquanto internamente, no plano subjetivo, os que se desejam e praticam são outros. De modo que, na simulação os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas somente no plano formal. Materialmente o ato praticado é diverso.

Assim, para fins de caracterizar, ou não, a simulação, é irrelevante terem os agentes manifestado vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois isso em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso. É necessário que as partes efetivamente queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente.

Conforme Francisco Ferrara (A Simulação nos Negócios Jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), a comprovação da simulação nos negócios jurídicos, no mais das vezes, decorre da observação dos seguintes elementos:

- a existência de motivo sério,
- a falta de execução material da vontade exteriorizada,
- a discrepância entre esses atos e a conduta das partes, e
- a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.

Quanto à existência de motivo sério, não há dúvida de que a razão para o negócio jurídico simulado mediante o qual foram prestados serviços pessoais, sem comprovação lícita, por MAURO, mas cuja receita foi direcionada para a PJ, foi omitir a existência de rendimentos de serviços prestados por MAURO, tratando esses mesmos rendimentos como receita da pessoa jurídica MMDC para efeitos de tributação. Esta opção:

- a) reduziu a carga tributária para MAURO, conforme já demonstramos acima;
- b) permitiu a MAURO, afastado que estava do quadro societário da MMDC, realizar o referido planejamento sucessório, sem o aumento de carga tributária decorrente da prestação de serviços como pessoa física;
- c) no caso das SCP, (SGR, Green, etc.) permitiu a redução da carga tributária na cadeia de prestação de serviços, pois os demais participantes, embora de fato recebessem remuneração por prestação de serviços, reconheciam tal rendimento como a título de lucros distribuídos por SCP.

No que diz respeito à falta de execução material do objeto do contrato, ficou absolutamente caracterizada pelos seguintes fatores:

- Os serviços contratados não tiveram sua prestação efetiva comprovada.
- Como o interesse dos contratantes era que MAURO lhes prestasse os serviços a fim de resolver seus problemas no CARF, na prorrogação de benefício fiscal (que ao fim também resolvia o caso do CARF, como relatado nos informes da COGER/COPEI) e na influência em prol da SAAB, o valor pago e para quem era pago já não importava, eis que a MMDC centralizaria, por MAURO, a tributação e a distribuição aos parceiros, no mais das vezes, como distribuição de lucros por SCP, escapando também da tributação os demais parceiros. Percebemos que esta forma de atuar distorceu o destino e os beneficiários dos recursos recebidos.

Adicionalmente, por vezes, conforme diversas respostas e contratos de SCP trazidos pela MMDC, a subcontratação feita por MAURO deu-se por meio de SCP, o que permitiu que mais uma etapa da cadeia de contratações deixasse de ser tributada, uma vez que os subcontratados recebiam a remuneração dos serviços prestados a MAURO como lucros distribuídos.

A discrepância entre os atos praticados e a conduta das partes pode ser observada na medida em que, para as autoridades fiscais, MMC, CAO A e SAAB contrataram a MMDC para prestar-lhes serviços. A MMDC seria quem prestava serviços e

subcontratava terceiros. Entretanto, materialmente, o que realmente acontecia era a prestação de serviços por MAURO aos clientes, pois era pessoalmente com ele que estas contavam para a consecução de seus objetivos e era MAURO quem subcontratava os seus parceiros, os quais não importavam para os clientes de MAURO.

Por fim, quanto à divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados, há que se observar as características inerentes ao caso concreto. Estamos tratando de negócios simulados em relação aos quais não havia interesse dos agentes em aviltar o preço atribuído à prestação de serviços realizada. O que interessava era simplesmente inverter posições jurídicas e, com isso, deslocar a titularidade dos rendimentos recebidos. Neste sentido, por meio da atribuição simulada do papel de prestadora de serviços para a MMDC, alterou-se o sujeito passivo e deixou-se de tributar a pessoa física de MAURO, verdadeiro titular dos rendimentos.

9 APURAÇÃO DO VALOR RECEBIDO PELA MMDC PELOS SERVIÇOS PRESTADOS POR MAURO MARCONDES

9.1 RECEITA MENSAL TRIBUTADA

Conforme já discutimos e comprovamos acima, parte dos valores registrados como recebidos a título de receita de prestação de serviços pela MMDC, na verdade referem-se à rendimentos da pessoa física.

O valor líquido efetivamente ingressado nas contas bancárias da MMDC, ou seja, o valor relativo às notas fiscais emitidas para os serviços de defesa no CARF, prorrogação de benefícios à MMC e CAO A e serviços à SAAB, já deduzido das retenções na fonte, será acrescido aos rendimentos tributáveis de MAURO.

Tais valores já constam nas tabelas de “VERIFICAÇÃO DOS INGRESSOS POR ORIGEM PELA FISCALIZAÇÃO”, incluídas no item 3 no presente Relatório.

10 APURAÇÃO DOS TRIBUTOS DEVIDOS

A receita omitida por MAURO é acrescida às bases de cálculo declaradas em suas DIRPF, conforme demonstrado no Auto de Infração, do qual este Relatório Fiscal é parte integrante.

10.1 MULTA DE OFÍCIO

Os fatos descritos até neste relatório demonstram que MAURO contratou e recebeu rendimentos decorrentes de sua atuação para:

- a) intermediar influências quando do julgamento de processos pelo CARF, atuando fora dos autos;
- b) influenciar autoridades federais no intuito de alterar legislação, e
- c) traficar influência no intuito de beneficiar sua cliente SAAB no processo de compra de aeronaves pelo governo brasileiro.

Especificamente com relação à questão tributária, MAURO, de modo doloso, interpôs a pessoa jurídica MMDC entre ele e seus clientes, pretendendo assim modificar características essenciais do fato gerador ao alterar indevidamente a sujeição passiva, dando uma aparência de legalidade e normalidade aos atos praticados e à remuneração recebida, com o claro objetivo de reduzir o montante de tributos devidos.

Tal conduta enquadra-se no conceito de fraude, previsto no art. 72 da Lei 4.502/64:

(...)

Uma vez que o resultado da fraude não seria atingido sem a efetiva participação dos clientes de MAURO (MMC, CAO A e SAAB), sua esposa CRISTINA e sua empresa MMDC, também resta claro a conduta dolosa também destes na fraude empreendida por MAURO.

Tal conduta enquadra-se no conceito de conluio, previsto no art. 73 da Lei 4.502/64:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou

jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Uma vez caracterizada a fraude, a multa aplicável é a de 150% do tributo devido prevista no artigo parágrafo 1º, inciso I, artigo 44, da Lei 9.430/96, (...).

(...)

12 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIROS

Conforme já exposto, MAURO indevidamente deslocou a tributação e os recebimentos por seus serviços para a MMDC, empresa da qual foi sócio, conjuntamente com sua esposa CRISTINA. Posteriormente, em 2006, retirou-se posteriormente da sociedade em prol sua filha MELISSA.

Verifica-se que, em verdade, MAURO interpôs a MMDC, da qual sequer é sócio, para continuar a prestar seus serviços. A MMDC não existiria sem MAURO.

Diante desta configuração societária, o benefício de MAURO, em termos patrimoniais e financeiros, deu-se de forma indireta, pois os valores recebidos pela MMDC revertiam, por fim, para sua esposa CRISTINA e para sua filha MELISSA por meio de distribuição de lucros.

O aumento patrimonial da família, já demonstrado acima neste relatório, deu-se pelo trabalho e renome de MAURO, mas teve seu incremento refletido, principalmente, no patrimônio da MMDC e de CRISTINA.

Assim, podemos afirmar que, quanto aos fatos e atos que redundaram no presente auto de infração:

a) CRISTINA e sua empresa MMDC, foram partícipes e instrumentos para que MAURO prestasse serviços deslocando, indevidamente, a tributação para a pessoa jurídica MMDC;

b) CRISTINA, MMDC e MELISSA foram beneficiárias dos rendimentos recebidos por MAURO, claramente demonstrado no aumento patrimonial familiar;

Diante disso, cabe verificarmos se a empresa MMDC e sua sócia-administradora CRISTINA, esposa de MAURO, devem ser também responsabilizadas pelo crédito tributário ora apurado.

12.1 RESPONSABILIDADE NOS TERMOS DO ARTIGO 124 DO CTN

(...)

Claro é o liame entre MAURO, suas atividades empresariais, e a utilização que fez da MMDC e, por conseguinte, de sua sócia CRISTINA, a qual tem claro interesse comum com MAURO nas situações que constituíram fatos geradores. Vejamos:

a) CRISTINA ativamente e consciente das atividades de MAURO participou e apoiou o atuado em suas atividades, atuando como suporte administrativo e burocrático;

b) CRISTINA, administradora da MMDC, sabedora das atividades de MAURO, colocou sua empresa a serviço de MAURO, (e não MAURO a serviço da MMDC como fez parecer), permitindo que a MMDC desse suporte físico, administrativo e burocrático (escritórios, cobrança, emissão de notas fiscais, espaço físico, etc.);

c) A MMDC tem apenas aparência de autonomia em relação à MAURO, conforme toda a apuração da OPERAÇÃO ZELOTES, (depoimentos na PF, Relatórios COGER/COPEI, etc.), MAURO, com o auxílio de CRISTINA, era de fato o administrador da MMDC, pois fechava negócios, atuava no objeto da empresa, etc.;

d) Clara a confusão patrimonial e interesse comum entre MAURO, MMDC e CRISTINA, pois o fruto do trabalho dele remunerava toda a estrutura familiar;

e) Qualquer rendimento distribuído pela MMDC foi, sem dúvida, fruto do trabalho de MAURO, logo, qualquer aumento patrimonial de sua esposa CRISTINA que tenha passado pela MMDC, só foi possível em razão da atuação daquele;

f) O regime jurídico do casamento entre MAURO e CRISTINA (separação de bens), ou o fato de ambos terem entregue declarações de rendimentos em separado, como de fato o fizeram, não afasta a comunhão de interesses havida na obtenção destes rendimentos.

g) Embora não fosse figura principal nem indispensável para os negócios de MAURO, **CRISTINA tinha participação e conhecimento de todas as atividades e interesses de seu marido, participando naquilo que lhe foi possível, especialmente por meio da MMDC.**

Diante destes fatos, nos parece caracterizada a responsabilidade solidária de **CRISTINA** e de sua empresa **MMDC** em relação ao crédito tributário apurado contra MAURO consubstanciado no presente auto de infração, uma vez que fica claro o **“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”**.

12.2 RESPONSABILIDADE NOS TERMOS DO ARTIGO 135 DO CTN

O art. 135, inciso III, do CTN, que trata da responsabilidade de terceiros por crédito tributário, estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. (...)

É evidente, no entanto, que a pessoa física dotada de poderes para dirigir uma empresa, ao exercer sua atividade, o faz como órgão da pessoa jurídica. Quer dizer, no exercício da gerência ela não atua em seu nome, mas sim como parte orgânico-funcional da própria pessoa jurídica administrada.

Por esta razão, o art. 135, inciso III, do CTN estabeleceu que, mesmo atuando como órgão da pessoa jurídica, se o administrador opera com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ele responde pessoalmente pelos eventuais créditos tributários decorrentes de seus atos. Neste caso, fica estabelecida uma situação de sujeição passiva solidária entre a pessoa jurídica, que ocupa a posição de contribuinte, e o administrador, que figura no polo passivo da relação jurídico-tributária na condição de responsável.

No presente caso, os administradores da MMDC (CRISTINA) praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- a) Ao permitirem a utilização da MMDC como meio para a omissão de rendimentos pessoais de MAURO, simulando prestação de serviços lícitos pela empresa e dissimulando a realidade dos fatos;
- b) Permitirem a utilização da MMDC na prestação de serviços que não puderam ser lícitamente comprovados e fora de seu objeto social;
- c) Permitiram que a MMDC servisse de interposta pessoa para MAURO praticar suas atividades, formalmente registrando-o na condição de empregado;
- d) Adicionalmente, os atos praticados (omissão de receitas) também caracterizam, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária nos termos da Lei 8.137/90, para o qual CRISTINA, como administradora da MMDC, contribuiu.

Sendo assim, os atos praticados atraem os sócios-administradores da MMDC para o polo passivo deste crédito tributário, com responsabilização solidária nos termos do artigo 135 do CTN.

Da Impugnação

Cientificados do lançamento em 27/11/2017 (fls. 7.956/7.960 e 7.963/7.968), o contribuinte e os responsáveis solidários Cristina Mautoni Marcondes Machado e World Meeting Center (WMC) Locação e Eventos apresentaram impugnação em 27/12/2017 (fls. 7.971/8.124), acompanhada de documentos (fls. 8.125/8.158), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II - DA ACUSAÇÃO FAZENDÁRIA

III – DO DIREITO APLICÁVEL

III.1 – DA PRELIMINAR

III.1.1 - Ocorrência da Decadência Parcial do Crédito Tributário Lançado de Ofício

III.2.2 – A Tipicidade Tributária Conforme a Motivação dos Atos Administrativos e o Erro na Identificação do Sujeito Passivo

III.2.3 – A Inexistência de Interposição de Pessoas e de Simulação nas Atividades Societárias da MMDC: Inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN; Aplicabilidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005

IV – DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL DE OFÍCIO POR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM FACE DA PESSOA JURÍDICA MMDC E DE SUA SÓCIA ADMINISTRADORA CRISTINA

V – DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%: Inexistência de dolo, Desproporcionalidade, Irrazoabilidade e Vedação ao Confisco

VI – DOS PEDIDOS

Seja recebida esta Impugnação Administrativa para que devidamente processada seja julgada procedente para declarar insubsistente o auto de infração e imposição de multa aqui impugnado, desconstituindo o crédito tributário lançado de ofício.

Todavia, caso seja mantido o AIIM, requer seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário relativo a janeiro/2012 a novembro/2012, bem como seja excluída a multa de 150% ou, ao menos, que seja reduzida de modo a efetivar os princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em tempo, ainda no caso de manutenção do AIIM, que sejam as Impugnantes MMDC e Cristina excluídas do polo passivo da relação jurídico-tributária, erroneamente incluídas na condição de responsáveis tributárias por solidariedade.

Por fim, nos termos do inciso III do artigo 5º do Decreto Federal nº 6.932/2009, no atendimento aos requisitos do cidadão, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal observarão vedação de recusa de recebimento de requerimentos pelos serviços de protocolo, diferentemente do que ocorreu na data de 04/07/2017.

(...)

Despacho da PGFN

A Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região, em despacho datado de 12/4/2018 (fl. 8.354), comunicou o ajuizamento de ação cautelar fiscal pela Fazenda Nacional em face dos corresponsáveis pelo crédito tributário constituído nos presentes autos.

Da Diligência

O processo foi encaminhado para julgamento e, quando da análise, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), por meio do despacho nº 5 - 11ª Turma da DRJ/SPO de 19/4/2018, decidiu baixar o processo em diligência para a fiscalização acostar aos autos os documentos referidos no Relatório Fiscal - “dois relatórios elaborados pela Coger/MF e Copei/RFB: o Relatório de Análises nº 21/2016; e o Relatório de Análise nº 08/2017

- porventura, não juntados no curso da instrução e conceder vista à defesa para manifestação” (fls. 8.355/8.368).

Em cumprimento ao solicitado, de acordo com informação fiscal foram anexados os documentos de fls. 8.373/8.529 e anexados do RA 08/2017, arquivo não-paginável (fls. 8.370/8.372).

O contribuinte e os solidários foram cientificados através do seus Domicílios Tributários Eletrônicos (DTE) perante a RFB, em 26/4/2018, conforme informações constantes nas fls. 8.531/8.536, 8.538/8.547. Exaurido o prazo sem manifestação por parte dos mesmos, o processo retornou à DRJ/São Paulo para prosseguimento, consoante teor do despacho de 18/6/2018 (fl. 8.549).

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, em sessão de 29 de junho de 2018, a 11ª Turma da DRJ em São Paulo (SP), no acórdão nº 16-83.093 - 11ª Turma da DRJ/SPO (fls. 8.551/8.785) julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 8.551/8.552):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

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

PROVA EMPRESTADA.

Admite-se como fundamento do lançamento e no julgamento administrativo a prova produzida em outro órgão administrativo ou na esfera judicial, desde que utilizada com observância das normas que regulam o processo administrativo fiscal.

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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Igualmente, e sem prejuízo da primeira imputação, correta a inclusão, como responsável tributário, à pessoa física que, agindo na condição de mandatário, preposto, diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado pratique condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. CONTRIBUINTES DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade lançadora não pode, de ofício, promover à compensação de tributos pagos na empresa, quando imputa rendimento tributável à pessoa física. É vedada a compensação de tributos arrecadados por um contribuinte em favor de outro.

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.

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte e os responsáveis solidários receberam na data de 6/7/2018 mensagem com acesso ao acórdão de impugnação e à intimação de resultado de julgamento por meio de suas caixas postais (fls. 8.796/8.798). A ciência do contribuinte ocorreu em 16/7/2018 (fl. 8.800) e a dos responsáveis solidários Cristina Mautoni Marcondes Machado (fl. 8.801) e WMCN Locação, Organização de Eventos e Empreendimentos Ltda (fl. 8.802), em 23/7/2018, por decurso do prazo de 15 dias ao destinatário, a contar da disponibilização dos documentos através do Caixa Postal e interpuseram recurso voluntário (fls. 8.807/8.976) em 10/8/2018, conforme carimbo apostado na fl. 8.807, onde repisam os argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I — DA TEMPESTIVIDADE**II - DA AUTUAÇÃO FISCAL E A SUA INDEVIDA MANUTENÇÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO****III — DO DIREITO APLICÁVEL AO CASO CONCRETO E A NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO****III.1 — Da Impossibilidade de Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica****III.2 — A Tipicidade Tributária Conforme a Motivação dos Atos Administrativos e o Erro na Identificação do Sujeito Passivo****III.3 — A Inexistência de Interposição de Pessoas e de Simulação nas Atividades Societárias da MMDC: Inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN; Aplicabilidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005****IV — DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL DE OFÍCIO POR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM FACE DA PESSOA JURÍDICA MMDC E DE SUA SÓCIA ADMINISTRADORA CRISTINA**

V — DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%: Inexistência de Dolo ou Fraude; Dever de Observância dos Princípios Constitucionais da Proporcionalidade, Razoabilidade e da Vedação ao Confisco

VI — DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO

VII — DA NECESSIDADE DE COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

VII— DOS PEDIDOS

Seja recebido este Recurso Voluntário para que devidamente processado seja julgado provido para reformar o v.acórdão e declarar insubsistente o auto de infração e imposição de multa de origem, desconstituindo o crédito tributário lançado de ofício, uma vez que não é possível no presente caso a desconsideração da personalidade jurídica, pois inexistente a interposição de pessoa e de simulação nas atividades societárias da Recorrente MMDC, não se justificando por isso a imputação fiscal em face do Recorrente Mauro, mesmo porque inaplicável o parágrafo único do artigo 116 do CTN e, de outra sorte, é aplicável aqui o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, valendo frisar ademais que demonstrou-se a existência de estrutura empresarial da MMDC, bem como a efetiva prestação de serviços lícitos realizados por ela, mesmo que para tanto se utilize o artigo 112 do CTN.

Todavia, caso seja mantido o v.acórdão e o AIIM de origem, requerem seja reconhecida a decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro/2012 a novembro/2012.

Sucessivamente, caso não seja reconhecida a decadência acima requerida, que seja então excluída a multa de 150% ou, ao menos, que seja ela reduzida de modo a efetivar os princípios constitucionais da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em tempo, para o caso de manutenção do v.acórdão, requerem seja o Recorrente Mauro considerado como sócio da pessoa jurídica Recorrente MMDC, reconhecendo-se as receitas atribuídas a ele indiretamente como distribuição de lucros e dividendos e, portanto, isentos, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Também sucessivamente, requerem os Recorrentes que sejam compensados ou abatidos os tributos recolhidos pela pessoa jurídica MMDC — aqui também Recorrente —, reduzindo-se o valor a pagar pelo Recorrente Mauro em função do diferencial da alíquota, tudo em homenagem ao princípio da moralidade administrativa.

Por fim, ainda no caso de manutenção do v.acórdão e consequentemente do AIIM de origem, requerem sejam as Recorrentes MMDC e Cristina Mautoni Marcondes Machado excluídas do polo passivo da relação jurídico-tributária, erroneamente incluídas na condição de responsáveis tributárias por solidariedade.

Finalmente, tendo em vista que a autuação tomou por base um processo criminal não transitado em julgado, requer seja suspenso qualquer julgamento até que a sentença de primeira instância transite em julgado, uma vez que a conclusão do julgamento judicial possui relação direta com o suporte fático para o julgamento deste recurso voluntário pelo CARF.

Das Contrarrazões ao Recurso Voluntário

A Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 47, § 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015, apresentou tempestivamente¹ contrarrazões ao recurso voluntário interposto pelos contribuintes (fls. 8.984/9.043), cujas ponderações estão sintetizadas nos tópicos abaixo:

¹ Processo encaminhado em 28/9/2018 para ciência e seleção das contrarrazões (fl. 8.979). Apresentação das contrarrazões em 18/10/2018 (fls. 8.984/9.043).

I – Síntese dos fatos

II – Das infrações cometidas

II.1 – Aspectos gerais das infrações investigadas por meio da Operação Zelotes. Casos MMC, CAO A e SAAB.

II.2.2 – Infração relacionada à manipulação de resultado em julgamento no CARF

II.3 – Da atuação em favor da SAAB e da MMC

III – DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA

III.1 – Da validade da autuação

III.2 – Da inexistência de prestação lícita de serviços

III.3 – Da competência da autoridade fiscal para identificação do fato gerador. Das relações entre as esferas tributária e penal.

III.4. Da competência da autoridade fiscal para identificação do fato gerador do tributo. Não aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

III.5 – Da necessidade de reclassificação dos rendimentos. Ilicitude das atividades desenvolvidas por Mauro Marcondes por meio da MMDC

IV – Da responsabilidade solidária

V – Da multa qualificada

VI – Da inocorrência de extinção do crédito pela decadência

VII – Pedido

Em face do exposto, requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

Das Razões Adicionais

Em 18/6/2019, o Recorrente apresentou razões adicionais (fls. 9.048/9.056), acompanhada de documentos (fls. 9.057/9.097), com as seguintes alegações:

Primeiro Tópico

• Tributação do Ato Ilícito

(...)

Embora o fato (Tributação do Ilícito) seja, no caso presente, mais do que suficiente para o total provimento do Recurso, certo é que, no mínimo e por cautela, o julgamento administrativo deve ser suspenso - (via Diligência), para aguardar o desfecho na esfera Penal.

Segundo Tópico

• Legalidade da Tributação

(...)

Logo, restou descumprido o art. 142 do CTN que obriga o fisco, dentre outros encargos, a definir o sujeito passivo da obrigação tributária, erroneamente identificado como sendo o recorrente (Mauro Marcondes) e não a verdadeira beneficiária e também contribuinte (Cristina Mautoni).

• Ilegalidade - (2)

A acusação feita pelo fisco no sentido de que os serviços não teriam sido prestados indica claramente que se está diante de duas hipóteses de incidência que não a tributação da Pessoa Física, mas sim contra as Fontes Pagadoras que, certamente, também foram lançadas. São elas:

- **Pagamento sem Causa**
 - ✓ **IRR - Fonte**
 - ❖ **Art. 61 da Lei n.º 8981/95** **53,85 %.**
- **Glosa da Despesa**
 - ✓ **IRPJ + Adicional e CSLL**
 - ❖ **Art. 249, I do RIR** **34,00 % 87,85 %**

Se agregarmos ao quanto tributado na Pessoa Física - 27,50 %, se chegaria a uma inusitada tributação total de 115,35 % - (Sem Multa e juros), incidente sobre o mesmo fato gerador e mesma base de cálculo, o que, por si só, já indica o completo desacerto da exigência em debate.

• **Ilegalidade - (3)**

Absolutamente equivocada a despersonalização da Pessoa Jurídica na medida em que restaram atropeladas as hipóteses previstas no Art. 50 do Código Civil, notadamente porque sequer houve menção a eventual "abuso da personalidade jurídica" e/ou "Confusão Patrimonial", porquanto a motivação do fisco foi de que os serviços seriam "Personalíssimos".

Mais ainda. Serviços "personalíssimos" são aqueles que não poderiam, em hipótese alguma, serem prestados por outras pessoas e onde se inclui, dentre outros, "Técnico ou Jogador de Futebol", "Apresentadores de Rádio e Televisão", situação inaplicável ao recorrente cujos serviços são de "Assessoria Empresarial" - pejorativamente chamada de "Lobby" e que, sem dúvida alguma, podem ser prestado por qualquer um.

De outro lado, o raciocínio emprestado ao fato do recorrente ter saído da sociedade e ingressado sua filha menor (pela qual ele é o responsável), não conduz e nem transforma o recorrente em prestador de serviço autônomo, mas sim em sócio de fato da empresa.

Não bastasse, certo é que quando a prestação de serviços ocorre através de sociedades civis (sociedade de pessoas), inevitavelmente há confusão entre elas e seus sócios, mesmo porque e por óbvio, a empresa (ficção jurídica) não poderia, por ela mesma, prestar serviços algum.

Em outras palavras, os serviços prestados por sociedades civis são sempre realizados por um de seus sócios, de modo que reclassificar os rendimentos da Pessoa Jurídica para um ou mais deles, implicaria em dizer que o fisco, a seu talante, negaria a própria existência jurídica e fática desse tipo de sociedade.

Conclusão

Diante das ilegalidades apontadas que, dentre outras, - contaminam o procedimento fiscal, não há como, juridicamente, estender sobrevida ao Lançamento.

Terceiro Tópico

• Multa Qualificada

Caso mantida a exigência, não se discute a imposição da Multa de Ofício Ordinária - 75%, não só porque independe da intenção do agente, mas também por estar contida no conceito da responsabilidade objetiva da sanção tributária, mormente quando não há notícia alguma nos autos envolvendo "Nota Calçada", "Sonegação", "Fraude", "Caixa 2", "Laranja" etc... e, principalmente porque nada foi ocultado e nem colocado qualquer óbice ao conhecimento do fato gerador pelo fisco.

Por outro lado, para que se configure a hipótese de Multa de Ofício Qualificada, se faz necessária a comprovação de condutas ensejadoras da ocorrência de sonegação, fraude dolosa ou conluio em relação ao fato gerador do tributo - (artigos 71, 72 e 73 da Lei n.2

4502/64), ônus do qual não se desincumbiu a fiscalização e que, sem dúvida alguma, são condutas que, além de não poderem ser presumidas, não se confundem com eventuais ilícitos próprios da esfera Penal.

Mais ainda, simplesmente não houve omissão de receitas, eis que foram oportunamente levadas ao conhecimento do fisco via escrituração contábil, vez que devidamente declaradas e tributadas pela Pessoa Jurídica, de modo que teríamos, no máximo, a presença de **Erro de Direito** quanto à sujeição passiva no oferecimento das Receitas à tributação (IRPJ x IRPF), situação que, nem de longe, autoriza ou dá ensejo à aplicação da Multa de Ofício Qualificada - 150%.

Conclusão

É imperativa, por qualquer um dos motivos apresentados, a redução da Multa de Ofício de 150% para 75%.

Quarto Tópico

• Compensação

Caso mantida a exigência, por óbvio, surge flagrante afigura do "Pagamento Indevido" relativo aos tributos recolhidos pela Pessoa Jurídica (IRPJ, Adicional do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins), que devem ser integralmente compensados e/ou aproveitados - antes da imposição da Multa de Ofício e dos Juros de Mora.

Logo, descabe a premissa corriqueiramente usada para impedir a integral compensação ao argumento de que os tributos não seriam "Da Mesma Espécie", conceito sabidamente inaplicável diante de "Pagamentos Indevidos", mesmo porque, segundo o próprio fisco, incidiram sobre a mesma base de cálculo, e mais, levaria, inevitavelmente, ao enriquecimento ilícito do Estado.

Conclusão

É inegável a compensação integral, não só dos tributos retidos, mas também dos indevidamente pagos pela Pessoa Jurídica.

Quinto Tópico

• Responsabilidade

De outro lado, a responsabilização da sócia Cristina Mautoni e da empresa - M&M, com base nos art. 124 e 135, ambos do CTN, simplesmente não se sustenta diante da própria narrativa da autoridade lançadora. Senão vejamos.

Abstraindo o fato de que a Lei Complementar prescinde de Lei Ordinária para definição objetiva em diversos temas, dentre eles a questão da "Responsabilidade Tributária", certo é que a acusação toma como premissa os "Ilícitos Penais" contidos no Inquérito/Denúncia da "Operação Zelotes" para fazer deles ilícitos tributários, com os quais não se assemelham.

No que diz respeito ao impreciso conceito de "interesse comum", (Art. 124 do CTN), o fisco utiliza fatos que dizem respeito à elaboração, execução e resultados da prática de ilícitos penais que certamente serão confirmados ou não em sede própria - (Judiciário) e que, de modo algum, se confundem com ilícitos tributários, necessariamente vinculados ao fato gerador do tributo.

No que tange à pretendida prática de atos impróprios e com excesso de poderes (Art. 135 do CTN), que não podem ser presumidos, resulta inadequada a "presunção" de que a empresa teria sido utilizada para reduzir impostos, mesmo porque todos os atos, segundo o próprio fisco, teriam sido praticados unicamente pelo recorrente, chega a ser teratológico atribuir responsabilidade a quem quer que seja.

Conclusão

A pretendida responsabilidade deve, de pronto, ser afastada.

O contribuinte compareceu novamente aos autos, em petição protocolada em 26/5/2021 (fls. 9.114/9.116), acompanhada de cópias de documentos (fls. 9.117/9.281), com fundamento no direito de petição garantido pela Constituição alegando a existência de “fato novo”, da maior relevância para a demanda, noticiando e requerendo o que segue:

A 4ª Turma do TRF da 1ª Região por unanimidade absolveu o contribuinte Mauro Marcondes e a responsável solidária Cristina Mautoni, recorrente em sede criminal, no que diz respeito à autoria e a inexistência das condutas ilícitas (corrupção ativa, lavagem de dinheiro, organização criminosa e associação criminosa) que lhe foram imputadas quando da lavratura do auto de infração, devendo tal matéria ser submetida ao crivo do colegiado quando do recurso voluntário, sob pena de cerceamento de defesa.

Como a DRJ tomou como premissa na decisão as mesmas relatadas pela COGER/COPEI e que, por sua vez, são idênticas àquelas constantes da Denúncia Penal, ou seja, a atribuição ao contribuinte e à responsável solidária da prática de “atividades – condutas ilícitas”, e uma vez que tais acusações simplesmente desapareceram, da mesma forma desapareceram as causas motivadoras da exação – Reclassificação de Rendimentos e Multa Qualificada, tornando vazio e ilegal o auto de infração.

Diante dos fatos, como poderia sobreviver a exação dirigida ao recorrente diante do desaparecimento dos motivos que levaram o fisco a desclassificar os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física com base em supostas “atividades ou condutas ilícitas” declaradas inexistentes em decisão judicial – penal, exatamente as mesmas que serviram como propósito e motivação para manter a exigência – agora sabidamente equivocada?

CONCLUSÃO

Portanto, dada a relevância do Fato Novo – Acórdão Penal, requer sua juntada (em anexo), pleiteando também que seja devidamente observado quando do julgamento do Recurso Voluntário, isso sob a ótica da verdade material e da primazia da decisão exarada pelo Poder Judiciário sobre o Ato Administrativo, esperando ver: cancelada a exigência, e/ou pelo menos desqualificada a multa de ofício e mais excluída a responsabilidade da contribuinte Cristina Mautoni.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.
É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

PRELIMINARES

I - Preliminar de Nulidade

Ainda que não tenham suscitado em sede de preliminar, os Recorrentes em diversas passagens do recurso apontaram a existência de vícios que levariam à nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. Dentre as situações relatadas, estão: a alegação de falta de isenção do procedimento fiscal pela utilização de prova emprestada de forma seletiva, sem a observância da equidade; erro de identificação do sujeito passivo; decisão desprovida de qualquer fundamento legal que possa dar amparo ao procedimento de “deslocar” integralmente a tributação da pessoa jurídica da MMDC para a pessoa física de Mauro; o enquadramento legal das infrações supostamente cometidas, sendo sua falta, erro na tipificação ou ausência de

correlação entre esta e a descrição dos fatos, hipótese de nulidade do lançamento fiscal e ofício, bem como caracterização de cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo e a não existência de motivo ou a não adequação jurídica do mesmo implica invalidade do ato por vício de motivo.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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.

(...)

Esclareça-se que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

De acordo com o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, são os seguintes os requisitos do auto de infração:

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.

Para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. No presente caso, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil), estão presentes os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra os quais o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa.

Também não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar ainda em supressão de instâncias.

Da leitura do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ não merecem prosperar as alegações dos Recorrentes. O auto de infração e seu relatório fiscal estão em consonância com o artigo 142 do CTN e tanto estes como o acórdão recorrido foram lavrados por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa.

Ressalte-se, que o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos na impugnação, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado na esfera judicial e também no âmbito deste CARF.

Assim, rejeitam-se as alegações de nulidade.

II - Da Decadência

É importante destacar que o IRPF é um tributo cujo fato gerador é complexo. Isso significa que, a despeito de sua apuração ser mensal, ele está submetido ao ajuste anual, momento no qual é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva do tributo, pelo que o seu fato gerador apenas é aperfeiçoado na data de 31/12 de cada ano-calendário.

O STJ já se pronunciou acerca da decadência no Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado pelo STJ em 12/8/2009, vinculante a este CARF, nos termos do artigo 62, § 2º do Anexo II ao RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015, posto que a decisão foi submetida à técnica dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de

Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Documento: 5496751 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 5 de 12 Superior Tribunal de Justiça Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008

Depreende-se da referida decisão que ao analisar o tema decadência, cabe ao intérprete aplicar a regra da contagem do artigo 150, § 4º do CTN² apenas se, cumulativamente, estiverem presentes os seguintes requisitos: 1) ter ocorrido alguma antecipação de pagamento do tributo devido e 2) o caso não envolver dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. Em não concorrendo tais circunstâncias, prevalece a aplicação do artigo 173, I do CTN³, ou seja, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso concreto os Recorrentes defendem que, ante a inexistência de fraude, ocorreu a decadência do crédito tributário lançado de ofício e relativo ao período de janeiro de 2012 a novembro de 2012. Todavia, razão não lhes assiste como se verá a seguir.

O Relatório Fiscal descreve minuciosamente os fatos que levaram à configuração da fraude (fls. 7.726/7.914), do qual se extraem os seguintes excertos (fls. 7.908 e 7.910):

(...)

Os fatos descritos até neste relatório demonstram que MAURO contratou e recebeu rendimentos decorrentes de sua atuação para:

- a) intermediar influências quando do julgamento de processos pelo CARF, atuando fora dos autos;
- b) influenciar autoridades federais no intuito de alterar legislação, e;
- c) traficar influência no intuito de beneficiar sua cliente SAAB no processo de compra de aeronaves pelo governo brasileiro.

Especificamente com relação à questão tributária, MAURO, de modo doloso, interpôs a pessoa jurídica MMDC entre ele e seus clientes, pretendendo assim modificar características essenciais do fato gerador ao alterar indevidamente a sujeição passiva,

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

dando uma aparência de legalidade e normalidade aos atos praticados e à remuneração recebida, com o claro objetivo de reduzir o montante de tributos devidos.

(...)

Deslocar indevidamente rendimentos de sua pessoa física, recebidos por serviços sem efetiva comprovação lícita ou de atividades ilícitas, para uma pessoa jurídica interposta da qual tem pleno domínio, pois tem sua esposa e sua filha como sócias, objetivando reduzir a tributação.

(...)

Assim, “caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN”, nos exatos termos da súmula CARF nº 72⁴, não resta decaído o direito da Fazenda Pública.

O contribuinte e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados do auto de infração por via postal em **27/11/2017** (fls. 7.963/7.967). Deste modo, mesmo se for considerada a regra do artigo 150, § 4º do CTN o termo final do prazo decadencial em relação ao ano-calendário de 2012 teria se esaurido apenas em **31/12/2017**.

Assim, em que pese a tese dos Recorrentes, a regra decadencial aplicável é a prevista no artigo 173, inciso I do CTN, concluindo-se ser o dia **31/12/2018** o termo final do prazo decadencial em relação ao ano-calendário de 2012, razão pela qual não há decadência a ser reconhecida.

III - Do Sobrestamento do Feito

O contribuinte e os solidários pleitearam a suspensão deste julgamento, sob a alegação de que “(...) a autuação tomou por base um processo criminal não transitado em julgado” (fl. 8.895).

A argumentação da defesa mostra-se equivocada, uma vez que a fiscalização, ao contrário do alegado no recurso, não se utilizou somente das informações disponibilizadas pelas decisões judiciais, mas também, de elementos de prova colhidos ao longo do procedimento fiscal, sendo que as conclusões acerca dos fatos em apreço decorrem de análise devidamente fundamentada, consubstanciada no relatório fiscal.

No processo penal a discussão está pautada na apuração de crimes enquanto no processo administrativo o que se discute é a ocorrência do fato gerador tributário mediante lançamento de ofício. Tratam-se, pois, de fatos jurídicos distintos. Na mesma esteira, corroborando a legalidade do procedimento administrativo fiscal, transcrevemos recente pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça (MS 14017/DF; MANDADO DE SEGURANÇA nº 2008/02714966; Ministro HERMAN BENJAMIN; DJe 01/07/2009):

“14. Como se sabe, no Direito brasileiro, as instâncias penal, civil e administrativa não se confundem. Vale dizer: se o processo administrativo observou os trâmites legais, e nele foi produzida prova suficiente para bem caracterizar a conduta reprovável, a sanção (ou, no caso dos autos, medida administrativa) pode ser aplicada independentemente de prévia condenação criminal. ”

É perfeitamente possível a utilização de prova emprestada de processo penal para fundamentação do lançamento fiscal, mormente quando este foi regularmente formalizado. Além de não haver restrição à utilização de prova emprestada no processo

⁴ Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

administrativo tributário federal, sequer seria imprescindível a participação do contribuinte na etapa prévia ao início do contencioso fiscal, consoante enunciado sumular de nº 46 deste órgão:

Súmula CARF nº 46

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.

A caracterização dos ilícitos criminais não é premissa à prática de ilícitos tributários, mas pode revelar o real contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária, como o caso demonstra. O lançamento tributário pela infração relativa à omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, independe da condenação ou mesmo da absolvição criminal por crimes de extorsão, corrupção ativa e passiva, lavagem de dinheiro e organização criminosa. Nesse sentido, a autoridade fiscal descreveu a fraude perpetrada e o comportamento doloso do Recorrente a fim de fundamentar a correta sujeição passiva e a tributação na pessoa física.

O objeto da autuação consiste tão-somente na exigência do crédito tributário em decorrência da omissão de rendimentos tributáveis, que ocorre independentemente da intenção e da prática de crime.

Pelos motivos expostos, rejeita-se o pedido de sobrestamento.

IV - Do Fato Novo: Absolvição dos Réus Mauro Marcondes e Cristina Mautoni

Em petição protocolada em 26/5/2021 (fls. 9.114/9.116), os Recorrentes alegam que através do acórdão relativo à Apelação Criminal nº 0070091-13.2015.4.01.3400/DF, a 4ª Turma do TRF da 1ª Região, por unanimidade decidiu pela absolvição dos réus Mauro Marcondes e Cristina Mautoni das acusações de: corrupção ativa; lavagem de dinheiro, organização criminosa e associação criminosa.

A par disso, alegam que como a DRJ tomou como premissa na decisão as mesmas relatadas pela COGER/COPEI e que, por sua vez, são idênticas àquelas constantes da Denúncia Penal, a exação não pode sobreviver diante do desaparecimento dos motivos que levaram o fisco a desclassificar os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física com base em supostas “atividades ou condutas ilícitas” declaradas inexistentes em decisão judicial – penal, exatamente as mesmas que serviram como propósito e motivação para manter a exigência.

A tese ventilada no apelo é equivocada pois à fiscalização coube a apuração dos efeitos tributários em relação ao conteúdo dos relatórios produzidos pela COGER/COPEI, conforme se depreende do seguinte excerto do Relatório Fiscal (fl. 7.735):

(...)

A premissa básica do trabalho da fiscalização tributária da Receita Federal na OPERAÇÃO ZELOTES, ao menos no presente caso, foi de apurar os efeitos tributários dos fatos relatados e comprovados pela COGER/COPEI, analisando essas provas e conclusões sob a ótica fiscal e complementando quando necessário.

(...)

Asseveram os Recorrentes que em face da absolvição dos réus a exação fiscal não pode sobreviver. Impende notar, em primeiro lugar, as razões que levaram à absolvição dos réus e os possíveis efeitos sobre o procedimento fiscal. Nesse sentido, oportuna a reprodução dos excertos da ementa e acórdão do referido processo de Apelação Criminal 0070091-13.2015.4.01.3400/DF da 4ª Turma do TRF da 1ª Região (fls. 9.121/9.126):

E M E N T A

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIMES DE ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA, EXTORSÃO E LAVAGEM DE DINHEIRO. AUSÊNCIA DE PROVAS. CRIME DE CORRUPÇÃO PASSIVA. NOVA CLASSIFICAÇÃO PARA RECONHECER O DELITO DE ADVOCACIA ADMINISTRATIVA. CRIME DE CORRUPÇÃO ATIVA. INEXISTÊNCIA.

(...)

A C Ó R D ã O

Decide a Quarta Turma do TRF da 1ª Região, por unanimidade, nos termos do voto do relator: 1. Dar parcial provimento às apelações de:

(i) José Ricardo da Silva, Alexandre Paes dos Santos, Eduardo Gonçalves Valadão, Mauro Marcondes Machado, Cristina Mautoni Machado e Francisco Mirto Florêncio da Silva para absolvê-los no capítulo da imputação do crime de associação criminosa, por ausência de provas (art. 386, VII do CPP);

(ii) José Ricardo da Silva e Alexandre Paes dos Santos para absolvê-los da imputação no capítulo do delito de extorsão (art. 158 do CP) porque não restou provado que os acusados, neste processo, tivessem concorrido para a infração, sendo também duvidosa a própria materialidade do crime (art. 386, III, V e VII, todos do CPP);

(iii) Fernando César de Moreira Mesquita para, com base no art. 383 do CPP atribuir nova classificação ao delito de corrupção passiva que lhe é imputado para reconhecer, na espécie, apenas o delito de advocacia administrativa previsto no art. 321, *caput*, do CP.

(iv) Mauro Marcondes, Francisco Mirto, José Ricardo da Silva e Alexandre Paes dos Santos para absolvê-los no capítulo da imputação da prática do crime de corrupção ativa referente à conduta que ensejou o pagamento ao servidor público Fernando César Mesquita (art. 386, I, do CPP); entretanto, na forma do art. 29 do CP reconhecer a participação dos réus José Ricardo da Silva, Alexandre Paes dos Santos, Mauro Marcondes Machado e Francisco Mirto Florêncio no delito previsto no art. 321, *caput*, do CP;

(v) José Ricardo da Silva, Mauro Marcondes Machado, Cristina Mautoni Machado e Robert de Macedo Soares Rittcher para absolvê-los da prática do delito previsto no art. 1º da Lei 9.613/98;

2. Dar provimento à apelação do réu Paulo Arantes Ferraz para absolvê-lo da imputação da prática do delito de corrupção ativa (art. 386, I, do CPP).

3. Negar provimento à apelação do MPF quanto ao pedido de condenação dos réus absolvidos;

4. Julgar prejudicada a apelação do MPF quanto ao pedido de condenação dos réus José Ricardo da Silva, Mauro Marcondes Machado, Cristina Mautoni Marcondes Machado, Robert de Macedo Soares Rittscher e Francisco Mirto Florêncio da Silva nas penas do art. 2º da Lei 12.850/2013, assim como no tocante ao pedido de majoração das penas, tudo nos termos do voto do Relator.

Depreende-se do acórdão acima que a absolvição do Sr. Mauro Marcondes e da Sra. Cristina Mautoni ocorreu por não existir prova suficiente para a condenação (artigo 386, VII do CPP⁵).

⁵ DECRETO-LEI Nº 3.689, DE 3 DE OUTUBRO DE 1941. Código de Processo Penal.

Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

I - estar provada a inexistência do fato;

II - não haver prova da existência do fato;

III - não constituir o fato infração penal;

IV - não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;

(Revogado)

O juízo penal vincula as instâncias civil e administrativa quando decidir a autoria ou a materialidade, não abrangendo julgamentos baseados em insuficiência de provas, como bem coloca Rogério Tadeu Romano⁶:

(...)

Revelaram Nestor Távora e Rosmar Rodrigues Alencar (Curso de Direito Processual Penal, 7ª edição, pág. 751) que “quando a absolvição ocorrer em face de insuficiência de provas (não haver prova da existência do fato ou não existir prova suficiente para a condenação” ou de atipicidade (não constituir o fato infração penal), o resultado no âmbito criminal não faz coisa julgada na esfera civil e administrativa. Para que haja condenação criminal é necessário que se tenha juízo de certeza, em grau distinto do que se dá nas demais esferas. Desse modo, em caso de se verificar julgamento que se lastreou em hipótese que se assimile à insuficiência de provas ou à inexistência de provas, não ficam o Estado ou o ofendido impedidos de recorrerem às vias cíveis”.

(...)

A questão também foi muito bem abordada pela Sra. Raquel Godoy de M. A. Aguiar, Procuradora da Fazenda Nacional, nas “contrarrazões” apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 9.029):

(...)

119. Para dirimir a questão de foram exauriente, cabe tecer algumas considerações sobre os efeitos da sentença penal. Os efeitos extrapenais gerais da sentença condenatória são (i) a **certeza** da obrigação civil de indenizar (art. 91 do Código Penal) e a (ii) perda dos instrumentos e do produto ou proveito do crime.

120. Em decorrência do primeiro efeito, a sentença condenatória criminal constitui título executivo judicial na esfera cível, conforme a interpretação gramatical dos artigos 63 do CPP e 584, II do CPC.

121. Já a absolvição pode ter efeito preclusivo no juízo cível, na interpretação literal dos artigos 65 do CPP e 935 do Código Civil, quando assentada em motivos de fato e de direito, nas hipóteses: a) negativa do fato ou da autoria (art. 386 do CPP); e b) legítima defesa, estado de necessidade, estrito cumprimento de dever legal, exercício regular de um direito.

IV – estar provado que o réu não concorreu para a infração penal; (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

V - existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena (arts. 17, 18, 19, 22 e 24, § 10, do Código Penal);

(Revogado)

V – não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal; (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

VI - não existir prova suficiente para a condenação.

(Revogado)

VI – existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena (arts. 20, 21, 22, 23, 26 e § 1º do art. 28, todos do Código Penal), ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência; (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

VII – não existir prova suficiente para a condenação. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

Parágrafo único. Na sentença absolutória, o juiz:

I - mandará, se for o caso, pôr o réu em liberdade;

II - ordenará a cessação das penas acessórias provisoriamente aplicadas;

(Revogado)

II – ordenará a cessação das medidas cautelares e provisoriamente aplicadas; (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

III - aplicará medida de segurança, se cabível.

⁶ ROMANO, Rogério Tadeu. Absolvição por falta de provas. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, n. 5943, 9 out. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70374>. Acesso em: 30 out. 2021.

122. Cabe pontuar, por fim, que, nos crimes tributários, a relação que se estabelece entre as esferas tributária e penal é inversa. O processo criminal depende do desfecho do processo administrativo fiscal, o que reforça o descabimento da alegação do interessado.

123. Uma vez que nem mesmo a sentença criminal promoveria o efeito da coisa julgada em relação às questões aqui examinadas, deve ser inteiramente rejeitada a pretensão recursal de que o lançamento tributário fique na dependência da decisão final na esfera penal.

(...)

De aduzir-se em conclusão não ser pertinente a alegação dos Recorrentes.

MÉRITO

Do Deslocamento dos Rendimentos para a Pessoa Física

A autoridade lançadora relatou que nenhuma das partes envolvidas comprovou a efetiva prestação de um serviço lícito em face do valor pago, seja para a defesa no CARF, prorrogação de benefícios ou para atendimento da SAAB (fl. 7.894), concluindo que serviços técnicos de natureza pessoal, quando não há comprovação suficiente de atividade lícita ou, ainda mais, quando decorrente de atividade ilícita, devem ser tributados na pessoa física do prestador de serviços (fl. 7.895). Por conseguinte, foram tributados na pessoa física do efetivo prestador de serviços o recebimento de valores por serviços não comprovados e/ou por atuação em atividade ilícita, reconhecidos indevidamente como receita de pessoa jurídica.

Em síntese, para a fiscalização, por meio da *Marcondes e Mautoni Empreendimentos e Diplomacia Corporativa Ltda*, CNPJ 02.811.007/0001-19 (atualmente denominada *World Meeting Center (WMC) Locação e Eventos Ltda.*), doravante denominada também como *MMDC*, o autuado recebeu valores por serviços que não foram efetivamente comprovados e/ou são decorrentes de atuação em atividade ilícita. Tais valores foram indevidamente reconhecidos na pessoa jurídica *MMDC*, de propriedade de sua esposa, Cristina. Como os recebimentos decorreram da atuação pessoal do autuado, não caberia a tributação na PJ.

Consoante Relatório Fiscal, o objeto social da *MMDC* segundo seu contrato social consistia em (fl. 7.888):

Cláusulas da consolidação de 30/11/2006.

Cláusula 4ª. As atividades sociais da referida sociedade simples serão compostas pela prestação de serviços de assessoria e consultoria de gestão empresarial, **porém a sociedade deverá contratar profissional habilitado a amparar-lhe no desenvolvimento de tais. (grifamos)**

Cláusula 5ª “ A administração societária doravante será exercida exclusivamente pela sócia CRISTINA MAUTONI MARCONDES MACHADO, a qual em juízo ou fora dele representará a sociedade ativa e passivamente, autorizada ao uso do nome empresarial, ficando vedado prática de atos jurídicos estranhos aos objetivos sociais, ou assumir obrigações seja em favor de qualquer sócia ou de terceiros.”

Cláusulas da consolidação de contrato social de 17/08/2011.

Cláusula 2ª. Altera-se a denominação da sociedade de MARCONES & MAUTONI EMPREENDIMENTOS LTDA para MARCONDES & MAUTONI DIPLOMACIA CORPORATIVA LTDA.

Cláusula 3ª . As atividades sociais da referida sociedade serão compostas pela prestação de serviços de assessoria e consultoria de gestão empresarial, **porém a sociedade deverá contratar profissional habilitado a amparar-lhe no desenvolvimento de tais, e a administração e locação de imóveis próprios. (grifamos)**

De acordo com o relatório pela autoridade lançadora, o único consultor de fato era Mauro, que somente a partir de **1/8/2011** passou a ser formalmente empregado. A estrutura da MMDC justificava-se para apoiar o autuado em seus serviços regulares, quais sejam, de representação junto a órgãos e entidades empresariais e de governo, além de outros serviços de menor monta. Os contratos junto à MMC e CAO para defesa no CARF e prorrogação de benefício distinguiam-se das atividades da MMDC em sua natureza e, especialmente, quanto aos valores envolvidos. O contrato com a SAAB foi o terceiro maior da MMDC (fl. 7.893).

A PGFN bem sintetizou a situação (fl. 9.033):

(...)

141. Ainda que se entenda que a empresa tinha atividade e existência efetiva, os atos que justificaram os pagamentos são estranhos à citada pessoa jurídica, ou seja, decorrem de atos realizados exclusivamente por Mauro Marcondes sem a interferência da alegada sociedade empresária.

(...)

143. Ainda que se reconheça que Mauro Marcondes tenha profundo conhecimento técnico, suas habilidades nesse campo funcionam apenas como meio, como ferramentas para a prática dos crimes, que correspondem à finalidade maior de seus atos, à essência da atividade que desenvolvem para atingir os fins para os quais foram contratados. Suas habilidades técnicas não retiram o caráter ilícito de suas atividades.

144. Esclarecido que a fiscalização requalificou os rendimentos percebidos pela MMDC para atribuí-los diretamente ao efetivo prestador dos serviços por constatar que não houve prestação de serviços por esta empresa, mas sim “fornecimento de serviços ilícitos”, sequer merecem conhecimento as alegações voltadas à defesa da licitude do modelo de negócios por meio do qual prestadores de serviços intelectuais constituem sociedade, sendo totalmente despiciendo qualquer exame acerca da aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05 ao caso em apreço.

145. A questão relevante ao deslinde da controvérsia é determinar se ficou comprovada a efetiva prestação de serviços que possa ser separada da atuação criminosa, o que já se demonstrou acima não ser possível.

(...)

Para que rendimentos recebidos por pessoa física sejam tributados na pessoa jurídica é necessário que haja permissivo legal expresso nesse sentido, como acontece nos casos em que aplicável o artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005, que cuida de prestação de serviços intelectuais, situação bem diversa da ora versada, em que se verifica o acréscimo patrimonial do contribuinte face ao recebimento de valores decorrentes de atuação reconhecidamente contrária ao direito, em verdadeira intermediação de negócios baseada em atos ilícitos, conforme bem detalhado no relatório fiscal.

Observe-se que não ocorreu qualquer desconsideração da pessoa jurídica, mas sim a apreensão pela autoridade tributária do verdadeiro sujeito passivo do fato gerador do imposto de renda, em consonância com disposto nos artigos 118, inciso I, 121, inciso I e 142 do CTN, em harmonia com o princípio da verdade material e em legítimo procedimento de requalificação dos fatos, à luz das provas constantes nos autos. Trata-se, portanto, da materialização do princípio da primazia da realidade sobre a forma, segundo o qual pode a autoridade fiscal lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando eventuais dissimulações perpetradas a fim de encobrir a prática de ilícitos e/ou promover economia tributária.

No caso em comento não se vislumbra a possibilidade de separar o que seriam receitas da pessoa jurídica, dos rendimentos de pessoa física advindos de atuação ilícita baseada

na rede de favorecimento e negócios escusos realizados que fundamenta a percepção dos rendimentos objeto de lançamento fiscal.

Em relação às SCPs, sustentam os Recorrentes que a sua constituição tinha como objetivo evitar a bitributação de um mesmo serviço realizado em parceria comercial e evitar que os subcontratados fizessem contato direto com seus clientes. De acordo com o relatório fiscal, nas SCPs, apenas o sócio ostensivo exerce a atividade e a desempenha em seu nome próprio, com responsabilidade exclusiva perante terceiros. Na prática, entretanto, os arranjos societários concebidos por Mauro apenas dissimulavam a contratação de empresas para a prestação de serviços. Não era a MMDC, enquanto sócia ostensiva, quem desempenhava as atividades objeto das SCPs, mas sim os próprios sócios participantes. Não pode ser caracterizada como mero “planejamento tributário” a utilização indevida do instituto jurídico das SCPs, uma vez que houve dissimulação da realidade fática. Neste sentido, precedentes deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

SIMULAÇÃO. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319).

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação (...) (Processo nº 11080.731161/201183, Acórdão nº 2202003.135 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de janeiro de 2016).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO.

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150% (Processo nº 11080.723457/201040, acórdão 2102002.135 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 20 de julho de 2012).

Finalmente, as alegações da defesa não vieram acompanhadas de documentos comprobatórios relativo às atividades prestadas e que resultaram pagamentos expressivos, dentre

os quais, os alegados contratos de prestação de serviços firmados com clientes e referentes às subcontratações de profissionais especializados, de forma que pudessem restar afastadas as provas acostadas aos autos.

Deste modo, não tendo os Recorrentes se desincumbido do ônus de comprovar a efetiva prestação de serviços e estando bem delineadas as práticas delitivas, correto o deslocamento da tributação à pessoa física, não merecendo reparo o acórdão recorrido neste ponto.

Da Responsabilidade Passiva Solidária

A fiscalização demonstrou que era o contribuinte Mauro o efetivo prestador dos serviços nos negócios ilícitos o que justificou o deslocamento da tributação para sua pessoa física. Todavia, diante da apuração de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, restou caracterizada a responsabilidade solidária da contribuinte Cristina pelos artigos 124, I e 135, III do CTN e da empresa MMDC, em consonância com a previsão do artigo 124, I do CTN.

Em sua defesa os devedores solidários alegam não haver confusão patrimonial ou interesse comum na situação que constituiu o mesmo fato gerador que justificasse a responsabilidade solidária. Além disso, se a autoridade fiscal caracterizou a Recorrente MMDC como interposta pessoa, não seria factível motivar a responsabilidade solidária pelo pagamento de um tributo em uma empresa supostamente “de fachada”.

A solidariedade legal presumida ocorre quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum na situação que constitui o fato gerador, sendo considerada devedoras solidárias com relação ao crédito tributário.

Frise-se que a questão da responsabilidade tributária solidária referida no artigo 124, inciso I do CTN foi tratada com propriedade no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018⁷. Pela sua pertinência, transcrevemos abaixo a ementa e excertos que abordam a caracterização do interesse comum:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas

⁷ Emitido para solucionar a Consulta Interna nº 2, de 29 de junho de 2018, apresentada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), sobre a "possibilidade de atribuição de responsabilidade ao terceiro que praticou atos ilícitos em conjunto com o contribuinte, com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN)."

jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

(...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

(...)

A caracterização do interesse comum, nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN, ocorre quando há atuação conjunta na situação que constitui o fato gerador. No caso em apreço, a fiscalização demonstrou que Cristina, na condição de sócia administradora da MMDC, além de ser beneficiada com os recursos oriundos de atividade ilícita, cedeu a própria pessoa jurídica para que fosse utilizada para a prática de ilicitudes. Além do "interesse comum", Cristina ainda tinha interesse financeiro, uma vez que o patrimônio familiar de Mauro, por meio de sua esposa e filha, teve aumento significativo especialmente após receber a remuneração pelos contratos já citados com MMC e CAO. Tal situação é demonstrada no quadro da evolução do patrimônio familiar e na tabela com as aquisições de imóveis e veículos após a entrada de recursos de prestação de serviços "excepcionais" à MMC e CAO (fls. 7.896/7.897)

O envolvimento da pessoa jurídica MMDC é evidente, constituindo-se em mera estrutura formal utilizada para a prática de ilícitos e com o objetivo de deslocar artificialmente os rendimentos, fruto do trabalho da pessoa física de Mauro para pessoa jurídica, de modo a ocultar sua verdadeira natureza, em contrariedade ao artigo 123 do CTN.

Mauro, Cristina e MMDC por meio de atos simulatórios distorceram as características do fato gerador da obrigação tributária, buscando impedir, consoante registrado nos autos, o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte e dele se beneficiaram, com a consequente redução da carga de impostos.

Neste cenário, verifica-se que foram preenchidas as condições para o reconhecimento da existência de responsabilidade tributária: "interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo" e o benefício daí decorrente, devidamente circunstanciado nos autos, face à comprovada presença de simulação. De modo que o afastamento da responsabilidade solidária, neste caso, não só implicaria na frustração da pretensão de cobrança do fisco como constituiria verdadeira sanção premial à atuação ilícita dos envolvidos.

Pelos motivos expostos, devem ser mantidos os responsáveis solidários no polo passivo da obrigação.

Da Multa de Ofício de 150%

A autoridade lançadora, por exercer atividade vinculada, não tem o poder de dispensar, deixar de aplicar ou alterar o percentual a exigência da multa de ofício, nos casos de lançamento de ofício. A exigência da multa sobre o imposto apurado no lançamento, nos casos de lançamento de ofício, encontra-se prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430 de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)

(...)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, assim dispõem:

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 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 arts. 71 e 72.

As condutas supra mencionadas têm como pressuposto uma atuação ou omissão dolosa por parte do agente. Entende-se que, no caso em foco, todos os elementos do dolo estão presentes, quais sejam, a consciência da conduta, a consciência do resultado e do nexo causal entre a conduta e o resultado, e a vontade de atuar no sentido de provocar resultado infringente das normas jurídico-tributárias.

São vários elementos de prova carreados ao autos e o relatório fiscal relata a forma como o contribuinte agiu dolosamente e com a efetiva participação dos clientes MMC, CAO e SAAB, sua esposa Cristina e da empresa MMDC, com o intuito de modificar as características essenciais do fato gerador ao alterar indevidamente a sujeição passiva, dando uma aparência de legalidade e normalidade aos atos praticados e à remuneração recebida, com o claro objetivo de reduzir o montante de tributos devidos.

Assim, a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos do § 1º do artigo 44 acima reproduzido, foi justificada pelas condutas antijurídicas, fartamente narradas e comprovadas pela fiscalização, de modo que, considerando-se as peculiaridades fáticas do caso concreto, evidente a presença do elemento dolo na espécie.

Em relação à alegada inconstitucionalidade da incidência da multa de ofício sobre o crédito tributário, por ferir os princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, tal matéria já se encontra pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive culminando com a edição da Súmula CARF nº 2, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2:

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

Isto posto, não há como afastar a manutenção da multa qualificada.

Do Pedido de Compensação do Crédito Tributário

Quanto ao pedido de compensação/abatimento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica MMDC com os valores do crédito tributário a pagar pelo Recorrente Mauro Marcondes, a decisão de primeira instância fundamentou a recusa do pedido nos seguintes termos (fls. 8.782/8.783):

(...)

Da compensação de ofício

Requer-se a compensação dos valores de tributos pagos pela MMDC com o valor do crédito tributário lançado, sob o argumento de que os valores merecem ser compensados.

O pedido formulado encontra óbice na ausência de previsão legal para que a compensação seja feita de ofício pela própria autoridade lançadora no momento do lançamento de ofício, tampouco pela autoridade julgadora de primeira instância ao apreciar a impugnação.

A única previsão legal para a compensação de ofício está contida no Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 19862, a qual não se coaduna com o entendimento do impugnante.

Eventuais pagamentos feitos indevidamente devem seguir o rito próprio para o processamento da compensação, conforme previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por serem questões estranhas à competência desta autoridade administrativa de julgamento, não conheço desses pedidos.

(...)

Além dos fundamentos apontados pela autoridade julgadora de primeira instância, merecem ser acrescidos os seguintes pontos: não há prova de que os valores foram efetivamente recolhidos pela pessoa jurídica e, também, se na pessoa jurídica houve procedimento específico para a apuração de eventuais débitos de modo a existir valores a serem aproveitados pela pessoa física.

Anota-se, por fim, não ser aplicável ao caso a Súmula CARF nº 176, abaixo reproduzida, uma vez que sua aplicação se limita ao valor do imposto de renda pago em tributação definitiva de ganho de capital:

Súmula CARF nº 176

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. (Vinculante, conforme Portaria ME 12975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De aduzir-se em conclusão que não há como ser acatado o pedido dos Recorrentes.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e dos responsáveis solidários.

Débora Fófano dos Santos