



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11080.730589/2016-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.825 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente EDISON PEREIRA RODRIGUES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA.

Para que se reconheça a nulidade do ato administrativo por cerceamento do direito de defesa, deve ficar evidenciado o efetivo prejuízo à defesa no caso concreto, não bastando a mera alegação em tese.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida, durante o curso da ação fiscal e na fase de impugnação, ampla oportunidade de manifestação e de apresentação de provas que elidissem a autuação.

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

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, é cabível a reclassificação da receita e sua imputação à pessoa física quando demonstrado que não houve prestação de serviços pela pessoa jurídica e que a pessoa física, revestida da condição de contribuinte, é a efetiva beneficiária dos rendimentos recebidos através da pessoa jurídica interposta.

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, utilizando de estrutura artificial criada pela interposição de escritórios de advocacia e/ou consultoria, com o propósito de esconder a prestação de

serviços ilícitos em conluio com outras pessoas físicas, resultando 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.

RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDO NA PESSOA JURÍDICA. MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE.

Cabível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira (relator), que dava provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada) e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Alex Friess. O colegiado deliberou pelo julgamento a portas fechadas por envolver a mesma matéria do processo nº 11060.722991/2016-62, julgado nesta sessão, o qual possuía determinação judicial para que houvesse sigilo preservado.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada), Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

EDISON PEREIRA RODRIGUES, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 11ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 16-77.553/2017, às e-fls. 6.989/7.047, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, em relação aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 6.935/6.948, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 13/12/2016 (AR e-fl. 6.951), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal (que acompanha e é parte integrante do AI), foram apuradas infrações tributárias cometidas pelo contribuinte em razão da prática de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Extrai-se do TVF que:

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

No caso RBS, o fiscalizado não era mais sócio formal da SGR quando da execução da maior parte dos atos tendentes a desconstituir as autuações formalizadas. Edison foi um dos executores de fato do serviço ilícito prestado à RBS, juntamente

com João Batista Gruginski, José Ricardo e outros. Não houve serviço prestado pela SGR como organização empresarial, até porque Gruginski e Edison não eram mais sócios de fato da SGR quando ocorreu a atuação principal do grupo perante o CARF.

O mesmo serve para o caso Brascan, que teve seu desfecho na mesma época do arquivamento do processo da RBS.

6.2 Valores oriundos da pessoa jurídica Rodrigues e Advogados Associados

O caso MMC surgiu quando Edison tinha rompido relações com José Ricardo. Por esta razão o fiscalizado participou do esquema ilícito utilizando sua pessoa jurídica Rodrigues e Advogados Associados como prestadora de serviços para a empresa Marcondes e Mautoni Diplomacia Corporativa Ltda. Como vimos anteriormente, não houve a participação da empresa, mas sim a manipulação ilícita pela pessoa do fiscalizado e dos demais envolvidos, na tramitação do julgamento do processo administrativo.

6.3 Base legal

Não cabe a tributação na pessoa jurídica diante de quatro constatações:

1) Não foi comprovado qualquer serviço ilícito prestado pelas empresas SGR e Rodrigues e Advogados, como pessoa jurídica.

2) Não foi comprovado qualquer serviço lícito prestado pelas pessoas físicas, salvo a participação alegada por João Batista Gruginski no caso RBS, absolutamente incompatível com o valor recebido.

3) Houve pagamento de grandes valores envolvendo partes independentes, evidenciando que algum serviço foi executado.

4) O material apreendido na Operação Zelotes indica a prestação de serviço ilícito nos três casos analisados, incompatível com atividade organizada na forma de pessoa jurídica.

(...)

A D. Autoridade Fiscal verificou que o contribuinte recebera valores, nos anos de 2010, 2011 e 2012, tributáveis, de 2 empresas: a SGR (casos RBS e Brascan) e a Rodrigues Advogados (caso MMC), nos termos do relatório:

7. Valores a tributar - Base de cálculo

7.1 Valores recebidos da pessoa jurídica SGR, por conta de serviços prestados para a RBS

(...)

Concluindo, o valor a ser imputado aos rendimentos do fiscalizado no ano-calendário de 2011 é R\$ 3.322.033,83.

(...)

7.2 Valores recebidos da SGR, por conta de serviços prestados para Brascan

(...)

Coube ao fiscalizado, portanto, R\$ 844.720,33, equivalente a um terço de R\$ 2.534.161,00, valor imputado aos rendimentos de 2011.

7.3. Valores recebidos por Rodrigues e Advogados Associados, por conta de serviços prestados para Marcondes e Mautoni Diplomacia corporativa Ltda.

(...)

Como amplamente demonstrado neste relatório, as parcelas foram recebidas pelo serviço de influenciar ilicitamente o resultado do julgamento do processo administrativo nº 10120.016270/2006-95, em favor de MMC Automotores. Para documentar e viabilizar os pagamentos, foram emitidas notas fiscais nºs 146, de 01/12/2010 no valor de R\$ 400.000,00, 149, de 17/05/2011 no valor de R\$ 600.000,00 e 260, de 24/02/2012 no valor de R\$ 100.000,00, totalizando R\$ 1.100.000,00, para a empresa Marcondes e Mautoni Diplomacia Ltda, que mantinha a ligação contratual com a fiscalizada. Marcondes recebeu de MMC e repassou a parte que cabia a Edison Pereira Rodrigues, via Rodrigues e Advogados.

Considerando a ilicitude dos procedimentos utilizados para desconstituir o auto de infração, impõe-se a imputação dos valores recebidos na conta bancária da empresa como sendo totalmente pertencentes ao fiscalizado e, desta forma, sujeitas à tributação nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

(...)

Na seqüência, o Auditor-Fiscal qualificou a multa de ofício e lavrou representação fiscal para fins penais.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 7.078/7.115, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, por este motivo adoto o relato da decisão de piso:

1º) o lançamento foi lavrado com base em presunções não demonstradas;

2º) não houve omissão, já que os valores recebidos da SGR, foram declarados como rendimentos isentos – lucros distribuídos;

3º) não se pode permitir a utilização da desconsideração da personalidade jurídica da SGR, porquanto não adotada pela legislação brasileira;

4º) as provas solicitadas para ele são provas impossíveis – segundo afirma, “imputar ao contribuinte, ex-sócio da empresa, que apresente dados detalhados de contratos firmados e os devidos recebimentos é, na realidade, impedir que o mesmo faça sua defesa na conformidade do que imputa a Constituição Federal”;

5º) erro na identificação do sujeito passivo, já que há época não era gestor da SGR – o que vicia materialmente a autuação;

6º) a fixação das multas é desarrazoada e desproporcional;

7º) não houve comprovação de fraude ou simulação bastantes para qualificar a multa em 150% - a multa desproporcional traduz-se em confisco, medida proibida pela constituição.

O Impugnante alega ter saído da sociedade da empresa SGR no ano de 2007, “tendo ficado pendente a desconstituição da sociedade, pelas vias legais, em detrimento dos valores que o contribuinte deveria receber a título de honorários (distribuição de lucros), advindos dos contratos firmados antes da sua saída da sociedade”.

Não consta, em todo o relatório dos autos, os memoriais e pesquisas jurisprudenciais realizadas pelo contribuinte, tão pouco o acompanhamento de feitos, análise crítica dos autos, pareceres, entre outros pontos tão cruciais e decisivos para a condução do trabalho de um advogado, com notório saber jurídico e indiscutível conhecimento técnico. Nesse contexto, convém lembrar que o contribuinte foi fiscal de carreira, tendo sido delegado e delegado de julgamento, além de presidente do Conselho de Contribuintes por dez anos. Não há como não considerar o conhecimento técnico do contribuinte, porém toda essa discussão e ilações distorcidas, elencadas no relatório do auto de infração, só deflagram os pontos inconsistentes e distorcem as competências da própria fiscalização.

Isso tudo, desconsiderado sob o argumento de imprestabilidade da prova e absurda presunção por parte da autoridade fiscalizadora que mesmo tendo intimado alguns terceiros, mas não todos, não se “convenceu” com as comprovações dos mesmos de que os trabalhos foram efetivados pelo contribuinte, além de que os valores, conforme o próprio relatório fiscal deflagra, já foram todos devidamente recolhidos aos cofres públicos.

Mais à frente, assinala que:

O que se olvida a fiscalização é de descrever que não houve desconstituição do ente societário, com a devida retirada do contribuinte dos quadros de sócio, tão pouco foi firmado acordo de ressarcimento de valores ou coisa que o valha por uma alienação da sua parte societária. Isso porque, apenas e tão somente, foi realizado um documento que garante a retirada do sócio de fato, a partir de 2007, embora não de direito, da sociedade; com a finalidade de não mais participar da gerência, administração ou contratações futuras, restando o mesmo nos quadros societário apenas de direito e para fins de recebimento dos valores dos honorários aos quais faz jus, em função das contratações pretéritas e decorrentes da distribuição de lucros.

O contribuinte se afastou da sociedade no ano de 2007, mas não efetivou legalmente a sua saída exatamente para que pudesse receber os valores das contratações realizadas até 2007, bem como para resguardar-se de eventuais responsabilidades, conforme descrito no documento registrado em cartório que é do conhecimento da fiscalização. Assim, diante dos olhos da lei, segue o mesmo nos quadros societários da empresa SGR, apenas para fazer jus às distribuições de lucro dos contratos firmados até a sua saída de fato em 2007.

(...)

O artigo referente à distribuição de lucros encontra-se vigente e segundo o mesmo, **apenas os sócio que estão nos quadros societários de direito** fazem jus a isenção de nova tributação, quando os valores percebidos se derem em razão da distribuição de lucros. Do contrário, a tributação poderia também ampliar a isenção para todos que forem sócios de fato apenas e não de direito, quando também se tratar de distribuição de lucros, mas não o faz sob o argumento de que há a necessidade do sócio constar nos quadros societários de direito, ainda que o mesmo seja de fato.

Relativamente ao mérito, o contribuinte afirma novamente ter recebido valores das empresas de que é sócio, em distribuição de lucros, e que trabalhava como advogado.

O auto de infração diz respeito à “Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica”. No caso as empresas, pessoas jurídicas das quais o contribuinte recebeu “valores” (entenda-se distribuição de lucro) são as empresas das quais o mesmo é sócio e através das quais prestou serviço de advogado em todo o seu âmbito. Conforme já referido alhures, a advocacia comporta uma gama enorme de atividades, entre elas:

(...)

O fato do contribuinte ter saído da SGR e o resultado do trabalho ter se dado em data posterior, não tem nada de incoerente, tal como afirma os fiscais, posto que os trabalhos tais como as teses discutidas, sobretudo a que foi crucial para a assinatura do contrato, pesquisas de jurisprudência paradigma entre outras tantas atividades se perfizeram sob a égide da sociedade e através da pessoa jurídica.

Ademais, para a desconsideração da personalidade jurídica ser perfectibilizada necessário e imprescindível que a Justiça assim o faça e não a administração com viés de interesses unilaterais e através de simples fiscais. Senão vejamos:

Ao final, resume a defesa da seguinte forma:

a) Há nulidade do lançamento, tendo em vista que houve imposição da prova impossível que sequer a fiscalização deu conta de produzir.

b) Há nulidade no lançamento uma vez que houve a desconsideração indevida da personalidade jurídica das sociedades SGR e RR. Tal fato fica evidente uma vez que não há ato ilícito praticado pelo contribuinte que fundamente a autuação, lançando mão a fiscalização apenas e tão somente de notícias, advindas de forma unilateral do Ministério Público, sem denúncia ou sentença penal condenatória e com pedido de absolvição.

c) Há nulidade pelo erro na identificação do sujeito passivo posto que os tributos, se foram pagos a menor ou não, pela pessoa jurídica SGR ou da RR, devem ser cobrados delas e não da pessoa física do contribuinte. Ainda, convém ressaltar a nulidade, mormente, quando se trata de uma bitributação, haja vista que as empresas em comento recolhiam os tributos devidos, entretanto, a fiscalização busca, novamente, tributar a distribuição de lucros.

d) Não há previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa de ofício e, tão pouco, fundamento para a multa agravada, alias, o fundamento em que se escoraram as ilustres autoridades fiscais, ruiu por completo em função da retratação do MP.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls 19.471/19.503) aos Recursos Voluntários, aduzindo o que segue:

- a) O lançamento foi baseado em fatos concretos e não em presunções;
- b) Da competência da autoridade fiscal para identificar o fato gerador;
- c) Cabimento quanto a qualificação da multa de ofício pela existência de prova de dolo;
- d) Da inexistência da extinção do crédito pela decadência.

Por fim, requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

TEMPESTIVIDADE

Conforme depreende do extrato de correspondência dos Correios, fl. 7.075, o contribuinte foi intimado da decisão de piso em 09/11/2017, em seu domicílio fiscal (QUADRA SQSW 300 BLOCO G EDIFICIO CASABLANCA/APARTAMENTO 610/SETOR SUDOESTE/BRASILIA/DF/CEP 70673-102).

O protocolo do Recurso Voluntário se deu em 06/12/2017, conforme carimbo de protocolo.

Dito isto, presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conhecimento do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR - NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA

O contribuinte pugna pela nulidade do lançamento, tendo em vista que houve imposição de prova impossível que sequer a fiscalização deu conta de produzir.

Em que pesem as razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Os casos que acarretam a nulidade do lançamento encontram-se previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”.

E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.”(obra citada, pp 425).

O recorrente bem compreendeu o teor da autuação, e sua robusta manifestação é bastante para evidenciar a ausência de cerceamento à defesa.

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente do Termo de Verificação Fiscal e demais informações constantes dos autos, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, o fato gerador do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

O argumento de erro do fato gerador, na desconsideração indevida da pessoa jurídica, bem como erro na sujeição passiva e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, não ensejando em nulidade

Dito isto, afasto a preliminar suscitada.

MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

No curso da investigação denominada Operação Zelotes, apurou-se a atuação ilícita de pessoas físicas e jurídicas, que trabalhavam para influir no resultado do julgamento de processos administrativos em julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Em razão de decisão judicial emanada na 10ª Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília/DF, houve o compartilhamento das informações e provas constantes em processos judiciais para a COGER/MF e COPEI/RFB.

A partir de então, foram apurados fatos, descritos nos relatórios acostados no presente processo.

O primeiro levantamento decorreu da exoneração, no CARF, de R\$ 582.257.038,45 lançados em face da RBS.

Também houve levantamento relativo da exoneração, no CARF, do crédito lançado em face da BRASCAN.

Segundo foi apurado, a maneira de agir ou “modus operandi” obedecia o quadro constante do REFISC.

As circunstâncias descritas nos relatórios da COGER/MF e COPEI/RFB integraram o Termo de Verificação Fiscal.

O recorrente é sócio da pessoa jurídica Rodrigues e Advogados Associados e da pessoa jurídica SGR Consultoria Empresarial.

Essas informações restam comprovadas pela pesquisa aos cadastros de pessoa jurídica – CNPJ, e às Declarações de Ajuste Anual apresentadas pelo recorrente, nos anos objeto de auditoria, bem como na última DAA apresentada, relativa a 2016/2017.

O contribuinte recebeu rendimentos das empresas nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, conforme apurado na fiscalização.

Feito esse breve resumo, passaremos a análise do mérito, propriamente dito.

O contribuinte alega que o lançamento foi lavrado com base em presunções não demonstradas.

Aduz que não houve omissão, já que os valores recebidos da SGR, foram declarados como rendimentos isentos – lucros distribuídos.

Afirma ser incabível permitir a utilização da desconsideração da personalidade jurídica da SGR, porquanto não adotada pela legislação brasileira.

As provas solicitadas para ele são provas impossíveis – segundo afirma, “*imputar ao contribuinte, ex-sócio da empresa, que apresente dados detalhados de contratos firmados e os devidos recebimentos é, na realidade, impedir que o mesmo faça sua defesa na conformidade do que imputa a Constituição Federal*”.

O Fiscal Autuante alegou que o contribuinte auferiu diretamente em seu nome os valores lançados, sustentando que se trata de remuneração por “serviço de influenciar ilicitamente o resultado do julgamento no CARF”, muito embora reconheça que tais montantes tenham sido creditados em conta bancária das Pessoas Jurídicas.

Com o objetivo de tentar superar o fato incontroverso de que os valores foram creditados à conta das citadas empresas e buscar justificar a autuação diretamente contra o contribuinte, o Auto de Infração é fundamentado principalmente no argumento de que os valores recebidos seriam contraprestação por serviço ilícito realizado diretamente pelo recorrente.

Ocorre, contudo, que tais alegações não tem o condão de desconstituir o fato concreto de que os serviços que originaram os pagamentos feitos pelas empresas MMDC, RBS e BRASCAN, foram prestados, respectivamente, pela RODRIGUES E ADVOGADOS e SGR.

Pois bem!

A personalidade jurídica pode ser definida como a aptidão para aquisição de direitos e deveres na ordem civil. Noutras palavras, em regra, a pessoa jurídica é criada para que seus sócios não respondam com seus bens pessoais, uma vez que esta possui personalidade distinta da de seus membros.

Há, contudo, algumas hipóteses excepcionais por meio das quais o legislador admite uma exceção a essa regra para responsabilizar os sócios, desde que comprovada existência de abuso da personalidade, o qual é caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Esta é a redação do art. 50 do Código Civil:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Especificamente na seara tributária, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele de quem se exige o cumprimento da obrigação, geralmente sendo aquele sujeito que produz o fato gerador: o contribuinte.

Ocorre, no entanto, que outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador, pode também ser alçada à posição de sujeito passivo da obrigação tributária. A esta pessoa dá-se o nome de responsável tributário.

A responsabilidade pode ser imputada ao terceiro de três formas diferentes: pessoalmente, subsidiariamente ou solidariamente.

A responsabilidade será pessoal quando competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação desde o nascimento desta. Ou seja, o responsável figurará como único

sujeito passivo da obrigação e o contribuinte será, por conseguinte, afastado da obrigação de pagar o tributo.

Com relação à responsabilidade subsidiária, nesta o terceiro será chamado para o pagamento somente se restar constatado a impossibilidade de pagamento pelo contribuinte, devedor originário/principal. Ou seja, se determinada responsabilidade for subsidiária, primeiro se cobrará do contribuinte e, somente no caso deste não cumprir com a obrigação tributária devida, se chamará o responsável subsidiário para efetuar o respectivo pagamento.

Por fim, a responsabilidade será solidária quando mais de uma pessoa integra o pólo passivo da obrigação tributária, sendo todos responsáveis ao mesmo tempo pela integralidade da dívida tributária.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária por meio dos seguintes dispositivos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Tratando-se, portanto, de atos praticados por pessoas jurídicas, a responsabilidade recairá sobre o patrimônio do sócio e/ou administrador apenas quando se verificar a ocorrência das condições previstas no art. 50 do Código Civil ou daquelas inscritas nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

No presente caso, embora não tenha apontado a ocorrência de nenhum dos requisitos acima previstos, o Fiscal Autuante responsabiliza o recorrente pelo pagamento de impostos incidente sobre receitas inegavelmente recebidas pelas pessoas jurídicas.

Tal fato é afirmado no próprio Termo de Verificação Fiscal:

6. Tributação na pessoa física

6.1 Valores oriundos da pessoa jurídica SGR

O contribuinte fiscalizado recebeu recursos por sua participação nos trabalhos de desconstituição de créditos tributários das empresas RBS e Banco Brascan, juntamente com seus ex-sócios, utilizando a personalidade jurídica da SGR como fachada para ocultar obrigação tributária de pessoa física. Nos casos analisados, a SGR apenas emprestou sua conta corrente bancária para o trânsito de recursos entre as empresas contratantes e os verdadeiros executores do serviço e beneficiários dos valores, quais sejam, José Ricardo da Silva, João Batista Gruginski e Edison Pereira Rodrigues.

No caso RBS, o fiscalizado não era mais sócio formal da SGR quando da execução da maior parte dos atos tendentes a desconstituir as autuações formalizadas. Edison foi um dos executores de fato do serviço ilícito prestado à RBS, juntamente com João Batista Gruginski, José Ricardo e outros. Não houve serviço prestado pela SGR como organização empresarial, até porque Gruginski e Edison não eram mais sócios de fato da SGR quando ocorreu a atuação principal do grupo perante o CARF.

O mesmo serve para o caso Brascan, que teve seu desfecho na mesma época do arquivamento do processo da RBS.

6.2 Valores oriundos da pessoa jurídica Rodrigues e Advogados Associados

O caso MMC surgiu quando Edison tinha rompido relações com José Ricardo. Por esta razão o fiscalizado participou do esquema ilícito utilizando sua pessoa jurídica Rodrigues e Advogados Associados como prestadora de serviços para a empresa Marcondes e Mautoni Diplomacia Corporativa Ltda. Como vimos anteriormente, não houve a participação da empresa, mas sim a manipulação ilícita pela pessoa do fiscalizado e dos demais envolvidos, na tramitação do julgamento do processo administrativo.

6.3 Base legal

Não cabe a tributação na pessoa jurídica diante de quatro constatações:

- 1) Não foi comprovado qualquer serviço lícito prestado pelas empresas SGR e Rodrigues e Advogados, como pessoa jurídica.

2) Não foi comprovado qualquer serviço lícito prestado pelas pessoas físicas, salvo a participação alegada por João Batista Gruginski no caso RBS, absolutamente incompatível com o valor recebido.

3) Houve pagamento de grandes valores envolvendo partes independentes, evidenciando que algum serviço foi executado.

4) O material apreendido na Operação Zelotes indica a prestação de serviço ilícito nos três casos analisados, incompatível com atividade organizada na forma de pessoa jurídica.

A ilicitude do serviço não afeta o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 118 do CTN.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

...

Nesse mesmo sentido, o art. 55, X, do Decreto 3.000 de 26/03/99 (Regulamento do Imposto de Renda)

Art. 55. São também tributáveis:

...

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Inequívoca, portanto, a previsão de tributação de rendimentos de atividades ilícitas.

Quanto ao sujeito passivo, os artigos abaixo, do Código Civil, demonstram a impossibilidade de que o contrato social de constituição de uma pessoa jurídica, que é uma espécie de negócio jurídico, contenha cláusula que defina como objeto o exercício de uma atividade ilícita. Assim, em relação aos fatos analisados não é possível que se atribua a uma pessoa jurídica a sua execução ou responsabilidade.

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

...

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

...

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

Ocorre, contudo, que essa conduta não encontra amparo na legislação brasileira. As únicas formas de se imputar responsabilidade aos sócios seriam em decorrência do cumprimento dos requisitos do Código Civil ou do CTN.

Dessa forma, com a devida vênia ao ilustre fiscal atuante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços advocatícios, cujo atuado é sócio.

Como se sabe, a livre iniciativa, a liberdade negocial e de contratação são direitos do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal rechaçá-la tão somente porque considera (*entende*) fora de propósito às contratações.

Tratando-se de procedimento excepcional, a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que não concorda com as condutas do contribuinte, imputando crimes a partir de uma operação da polícia federal, e por conta disso desconsiderá-las, sem o devido fundamento legal (tributário).

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal atuante demonstrar que a contribuinte praticou atos simulados objetivando suprimir e/ou diminuir a CARGA TRIBUTÁRIA, ou mesmo suprimir ou maquiagem a ocorrência do fato gerador do tributo. Impõe-se alegar e comprovar qual fora o benefício atingido pelo

contribuinte nos seus atos praticados, bem como a conduta dolosa em simular contratações, para se esquivar da tributação. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da personalidade jurídica de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação TRIBUTÁRIOS), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da eventual conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória (nos autos de processo crime), a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Aliás, o fato de existir inquérito/processo criminal, denúncia, etc em face do contribuinte, a partir de operação da Polícia Federal, *in casu*, Zelotes, não implica dizer, por si só, que sonegou tributos.

Ora, devemos “separar o joio do trigo”. Com efeito, uma coisa são os reflexos do eventual processo criminal conduzido em face do contribuinte, onde serão apurados suas eventuais condutas criminosas, com as respectivas penas a serem aplicadas, inclusive, reparação ao erário, se restarem comprovadas as condutas atribuídas ao autuado. Outra coisa é o reflexo tributário de tais condutas, apuradas a partir de aludida operação da Polícia Federal, não bastando, basicamente, adotar o relatório da PF em relação à operação para concluir que houve sonegação tributária.

Mesmo porque, se assim o fosse, estaríamos diante de uma verdadeira concomitância e impedidos de julgar na esfera administrativa, uma vez que os crimes atribuídos aos contribuinte no processo crime estariam, igualmente, sendo analisados nos autos do processo administrativo fiscal. Daí porque, importante que a fiscalização, nos autos do lançamento, demonstre qual crime de SONEGAÇÃO FISCAL o contribuinte incorreu de maneira a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica de seu escritório com o desclassificação de auferimento de receitas para omissão de rendimentos.

Em alguns casos, no decorrer da operação da Polícia Federal, comprova-se a ocorrência da conduta conhecida como “Nota calçada”, Subfaturamento, Caixa 2, ocultação de patrimônio com utilização e movimentação financeira ou empresarial de terceiros (laranjas), etc. Nestas hipóteses, a própria conduta do contribuinte já tem um indicativo ou comprovação forte de sonegação tributária, o que justificaria a autuação fiscal, com multa qualificada, ou mesmo responsabilização solidária de terceiros interessados no fato gerador do tributo, ou reais sujeitos passivos da relação tributária.

Não é o que se vislumbra no caso vertente, onde a fiscalização simplesmente considerou que os valores pagos pela contratante de serviços se destinou aos sócios pessoas físicas das empresas prestadoras de serviços advocatícios, com a respectiva desconsideração da personalidade jurídica dos escritórios, para atribuir ao autuado omissão de rendimentos, adotando basicamente os fundamentos do relatório da Polícia Federal a respeito da Operação Zelotes, o qual apura infrações na esfera criminal e não tributária.

Com a devida vênia, o fato de o contribuinte, eventualmente, não ter comprovado a prestação de serviços, ter recebido valores ilegalmente, etc, não é capaz de deslocar a tributação da pessoa jurídica para a física. Aliás, qual seria a diferença? O que o contribuinte estaria pretendendo esconder ou simular ao receber valores em sua pessoa jurídica e não na física? Por que o fato gerador nesta hipótese ocorreria na pessoa física e não na jurídica, como entendeu o Fisco? Qual a conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos ao receber tais importâncias na pessoa jurídica?

Aliás, tratando-se de prestação de serviços de natureza personalíssima, a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, em verdade, é conduzida pelo sócio pessoa física, havendo uma verdadeira “confusão” de pessoas, razão pela qual dizer que não houve a comprovação dos serviços prestados pela pessoa jurídica implica concluir que a pessoa física, igualmente, não comprovou a sua realização, o que rechaça de pronto a própria ocorrência do fato gerador do tributo.

Em outras palavras se não há, eventualmente, a comprovação dos serviços prestados pela pessoa jurídica, igualmente, não ocorre aludida demonstração por parte do sócio pessoa física, fatos que não tem o condão de justificar, motivar e/ou fundamentar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços e, conseqüentemente, a própria tributação ora contestada. Com todo respeito ao nobre fiscal atuante, não há sentido lógico nesta desconsideração.

Em verdade, o que se percebe, é que a fiscalização pretende penalizar o contribuinte pelo fato de (em tese) ter recebido propina. No entanto, não cabe ao Fisco tributar com espeque em fatos criminais, mas, sim, em fatos tributários. Não tivesse a empresa tributado aludidos valores, aí sim poderia ser objeto de autuação, na PJ, para se exigir os tributos devidos, mas nunca, em nosso entendimento, desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, com base em fatos da seara criminal, para fins de deslocar a sujeição passiva.

Como se observa, estamos diante de uma verdadeira ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado, qual seja, omissão de rendimentos, considerando os fatos acima elencados e, especialmente, que os valores ora tributados foram recebidos na própria pessoa jurídica prestadora de serviços advocatícios do autuado.

Traçando um paralelo com as contribuições previdenciárias, nas hipóteses de desconsideração de personalidade jurídica (PJtização), o ônus tributário de tal procedimento excepcional recai, via de regra, sobre a empresa contratante de serviços, a qual se beneficiou com a contratação de pessoas físicas, por meio de jurídicas, simplesmente para não pagar as contribuições devidas.

No caso dos autos, repita-se, não conseguimos vislumbrar qual teria sido o benefício tributário, causando supressão de tributos indevidamente, com a conduta do contribuinte de receber as importâncias sob análise em sua pessoa jurídica, independentemente da questão criminal, que está sendo analisada em autos judiciais próprios.

Em tese, em nosso entendimento, o ônus de tal conduta do contribuinte, especialmente o fato de não comprovar a prestação de serviços, na forma que o fiscal propôs e fundamentou a presente autuação, deveria dar margem à tributação da empresa contratante sob

a roupagem de “IRF - Pagamento sem Causa”, com tributação, inclusive, mais elevada que a presente.

Ou seja, tal qual na desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das contribuições previdenciárias, nos casos de “PJtização”, o **ônus tributário** do procedimento engendrado pelas partes seria da empresa contratante, por existir fundamento legal próprio ao efetuar despesas sem a comprovação da prestação de serviços, qual seja, IRF – Pagamento sem causa.

Destarte, a prevalecer a conduta do Fiscal, chegar-se-ia ao cenário de se imputar responsabilidade às pessoas físicas sempre que a Receita Federal do Brasil entender, sem respaldo judicial pelo Juízo Criminal competente, que houve ilícitos praticados por pessoas jurídicas – o que não é o caso. A meu ver, incabível tal entendimento.

DAS DEMAIS QUESTÕES AVENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO

Na hipótese de restar vencido quanto ao mérito, mister adentrar as demais alegações suscitadas pelo contribuinte em seu recurso voluntário, as quais passamos a contemplar.

DA MULTA QUALIFICADA

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

*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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

*Art. 73 – **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.*

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto,

sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

***Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o fiscal atuante fundamentou sua pretensão (tanto a tributação como a qualificação da multa), basicamente, no Relatório da Operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal, no intuito de investigar crimes incorridos em julgamentos no âmbito do CARF.

E, como explicitado alhures, o fato de ocorrer apuração de infrações criminais por parte dos envolvidos, um dos quais o contribuinte autuado, por si só, não tem o condão de ensejar a tributação na forma proposta e, igualmente, a aplicação de multa qualificada.

Destarte, ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do

fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.**

No caso em concreto, a autoridade lançadora fundamentou a exigência da multa de ofício no patamar de 150% nos seguintes termos:

“[...] A conduta do contribuinte fiscalizado, deslocando de forma dolosa a tributação de pessoa física para pessoa jurídica, utilizando como fachada a SGR Consultoria Empresarial Ltda. e Rodrigues e Advogados Associados, caracteriza prática fraudulenta para reduzir a tributação. O fiscalizado prestou serviços ilícitos em conluio com outras pessoas físicas, recebendo indevidamente a título de distribuição de lucros. [...]”

Como se observa, a fundamentação para a qualificação da multa de ofício foi exclusivamente ao fato da "desconsideração da pessoa jurídica", porquanto da suposta prestação de serviços ilícitos apurados no âmbito da Operação Zelotes.

Observe-se, do trecho do Relatório Fiscal acima transcrito, que o nobre fiscal autuante se utilizou de apenas um parágrafo para imputar o crime de sonegação fiscal ao autuado, sob o argumento de que o recebimento dos valores tributados nas pessoas jurídicas encimadas representarem “prática fraudulenta para reduzir a tributação”. Não havendo por parte do auditor fiscal a devida subsunção do fato a norma.

No entanto, em momento algum a fiscalização logrou comprovar o alegado, repousando sua tese no Relatório da Operação Zelotes da Polícia Federal que, em nosso entendimento, sequer se presta a justificar a presente tributação, como acima explicitado, quiçá justificar a qualificação da multa.

Em que pese a validade das provas decorrentes da operação, o presente auto trata do lançamento de imposto de renda da pessoa física, o que não foi objeto específico da investigação.

Os fatos relatados no procedimento junto ao Ministério Público não repercutiram em sonegação do imposto de renda da pessoa física, mediante sonegação ou fraude, especificamente com relação aos fatos geradores apurados no lançamento em epígrafe, mas sim, uma investigação acerca da atuação ilícita de pessoas físicas junto ao CARF no julgamento de alguns processos administrativos fiscais.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização da multa qualificada, a partir de suas especificidades conceituais, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades.

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço da autoridade lançadora, não conseguimos vislumbrar a existência de dolo e/ou fraude. Pelo menos na forma proposta pelo fiscal autuante.

Não obstante a autoridade lançadora colacionar aos autos alguns indícios da existência de suposta fraude com base em informações e documentos decorrentes da Operação Zelotes, **não contempla com especificidade esse dolo.**

Em verdade, no Relatório Fiscal, a autoridade autuante simplesmente aduz haver fraude pelo deslocamento da tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, o que, ao meu ver, por si só, não tem o condão de demonstrar a existência de dolo capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício.

Mais a mais, escora sua pretensão em presunção, a qual, igualmente, no máximo, se prestaria a comprovação indiciária, mas nunca efetiva da qualificadora.

Bom que se diga que não estamos aqui afirmando com toda segurança inexistir ato ilícito, até porque a autoridade responsável por este juízo de valor é a Esfera Criminal. **Sustentamos, na verdade, que o fiscal autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar com especificidade a existência do dolo, fraude e sonegação.**

Com a devida vênia, o nobre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, fora por demais superficial, mais precisamente, um parágrafo para contemplar o crime imputado.

Devemos considerar que a fiscalização não logrou comprovar ter o recorrente agido com dolo, através de atos ilícitos (tributários), já que toda a fundamentação da autuação se deu apenas e tão somente com base no conteúdo do relatório do MP sobre a Operação Zelotes, o qual se vincular a infrações na esfera criminal e não tributário, incumbindo, portanto, ao fiscal autuante proceder a devida subsunção dos fatos às normas que regulam os requisitos da qualificadora da multa, lastreado em infração tributária de sonegação fiscal, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Ademais, como já dito anteriormente, somente a Justiça poderá dispor sobre os supostos atos ilícitos na seara criminal.

Neste diapasão, afasto a qualificação da multa.

DA DECADÊNCIA

Uma vez afastada a multa qualificada, impõe-se analisar o prazo decadencial em razão do possível descolamento da contagem do lapso temporal, do artigo 173, inciso I, para o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, senão vejamos.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é cediço que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, sobretudo tratando-se de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, é complexo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

Ultrapassada e firmada a questão do fato gerador complexo do imposto de renda pessoa física, a querela não se esgotou, passando a se fixar no dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que com base no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“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 incoorre, 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 imponível, 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 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 imponíveis 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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 2010, a partir das retenções de IRPF efetuadas antecipadamente e submetidas à Declaração de Ajuste Anual – 2010 (Exercício 2011), às e-fls. 6.759.

Aliás, o aproveitamento de aludidos pagamentos para fins da contagem do prazo decadencial fora consagrado pela aprovação da Súmula do CARF, na última reunião do Pleno das Turmas da CSRF, em 03/09/2018, com a seguinte redação:

Imposto de Renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Na esteira dessas considerações, vislumbrando-se a ocorrência de recolhimentos – antecipação de pagamento –, **fato relevante para a aplicação do instituto da**

decadência, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar, é de se manter a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **13/12/2016**, com a devida ciência do contribuinte constante do Aviso de Recebimento – AR, de e-fl. 6.951, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, **em relação ao ano-calendário 2010**, eis que o fato gerador ocorreu em **31/12/2010**, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

DA COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA DESCONSIDERADA

Na hipótese de restar vencido no mérito, igualmente, há que se suscitar a necessidade de compensar os eventuais tributos pagos pelas pessoas jurídicas desconsideradas EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS objeto da presente autuação, sob pena de *bis in idem*.

Em relação a matéria, a jurisprudência deste Tribunal é no sentido da obrigatoriedade da compensação, conforme Acórdãos abaixo ementados:

(...) RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.(...) - (Acórdão n° 2201-003.302, Rel Ana Cecília Lustosa da Cruz, 17/08/2016)

(...) TRIBUTOS FEDERAIS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA, APROVEITAMENTO. Em face da declaração de ineficácia dos atos ou negócios celebrados em nome da pessoa jurídica, os valores de tributos federais por ela recolhidos devem ser compensados com o imposto apurado na pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais.(...) - (Acórdão n° 2801-002.733, Rel. Marcelo Vasconcelos de Almeida, 17/10/2002)

Isto porque, se a desconsideração da personalidade jurídica de aludidas empresas prosperar, o reflexo deste procedimento deve atingir tanto o bônus quanto o ônus, de maneira que deslocando-se a sujeição passiva da obrigação tributária ao sócio, ora autuado, impõe-se, da mesma forma, retirar da base de cálculo do tributo ora lançado o imposto pago por ocasião da entrada de tais importâncias, relativas as NF's das contratantes encimadas.

Por todo o exposto, por esse motivo resta evidente a improcedência do lançamento, especialmente porque não cumpridos os requisitos legais para imputação de responsabilidade a terceiros.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a preliminar pleiteada e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima espostas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar do seu voto no que tange ao mérito do recurso voluntário.

Trata-se, como visto, de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) lavrado em razão de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, relativamente aos anos-calendário de 2010 a 2012.

Depreende-se da acusação fiscal que o lançamento está pautado na reclassificação de rendimentos e imputação deles à pessoa física, visto que não houve prestação de serviços pelas pessoas jurídicas e o efetivo beneficiário dos rendimentos recebidos através de interposição de pessoa jurídica foi a pessoa física de Edison Pereira Rodrigues (fls. 6.854/6.934).

Inicialmente, é importante assinalar que o arcabouço probatório tem origem nas investigações realizadas por intermédio da Operação Zelotes, em que se descobriu condutas ilícitas na manipulação de julgamentos no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mediante influência e/ou cooptação de conselheiros e ex-conselheiros.

A atividade de fiscalização tributária, contudo, não ficou restrita ao procedimento de natureza criminal, pois foram realizadas pesquisas e inúmeras diligências fiscais para fins de elucidação dos fatos e reunião de elementos de convicção sobre a matéria tributária.

Mesmo que tenha havido compartilhamento do material coletado na Operação Zelotes com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, após autorização da Justiça Federal do Distrito Federal, não haverá, necessariamente, dependência do resultado do procedimento fiscal ao que decidido na esfera penal.

Evidentemente, a apuração de prática criminosa compete à esfera penal, porém a esfera tributária, que tem por incumbência a identificação do fato gerador e do sujeito passivo responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, apenas utilizou-se de prova emprestada para instruir o lançamento fiscal, não havendo que se falar em ilegalidade ou limitação ao seu valor probante.

É certo que os efeitos de sentença penal, em determinadas hipóteses, até podem repercutir na esfera tributária. Acontece que o recorrente só alega, mas não trás documentos idôneos sobre alguma manifestação do Ministério Público pela sua absolvição em processo penal ou decisão judicial que lhe tenha beneficiado em alguma medida. Sendo assim, torna-se inviável avaliar a existência de vinculação entre uma alegada retratação por parte do Ministério Público Federal, a qual, ressalte-se, não se conseguiu identificá-la nos autos, e os fatos do processo administrativo fiscal.

Segundo as fls. dos autos, apurou-se que empresas que já contavam com profissionais contratados para defesa técnica em processos de auto de infração em tramitação no CARF também celebravam acordos, em algum momento posterior, com determinados escritórios de advocacia e/ou consultorias, cujos pagamentos representavam valores elevados, devidos tão somente na hipótese de sucesso no contencioso administrativo, através do provimento parcial ou total do recurso.

Contudo, no que tange aos escritórios e consultorias contratados adicionalmente, o conjunto fático-probatório revela a falta de comprovação material da prestação de serviços lícitos, cujas pessoas jurídicas eram empregadas, nessas operações, apenas como subterfúgio para o recebimento pelas pessoas físicas do pagamento convencionado com as empresas autuadas.

Ao contrário do afirmado no recurso voluntário, a autoridade tributária não conduz o lançamento fiscal com base em presunções, mas em farto material probatório colacionado aos autos, que se constituem elementos indiciários sérios e convergentes que, ao final, são dotados de força probante para justificar o auto de infração em nome de Edison Pereira Rodrigues.

A fiscalização juntou aos autos um universo de documentos, tais como mensagens eletrônicas, memórias de cálculo, anotações sobre reuniões e divisão de valores, comprovantes de pagamento e transferências bancárias, além do material coletado nas diligências fiscais, de maneira a fundamentar a colocação da pessoa física no polo passivo da relação tributária.

Por outro lado, o apelo recursal, via de regra, contém alegações de caráter genérico, além de não produzir prova para desconstituir os fatos trazidos pela equipe de fiscalização (fls. 7.078/7.115).

Neste processo administrativo, a atuação ilícita da pessoa física para obtenção de vantagem financeira, conforme descrição pela fiscalização, deu-se com respeito a 3 (três) empresas com pendências de julgamento de auto de infração em tramitação no âmbito do CARF. São elas: RBS Administração e Cobranças Ltda, Banco Brascan S/A e MMC Automotores do Brasil Ltda.

Com o propósito de acobertar os atos ilícitos praticados pelos seus sócios, dentre eles o contribuinte fiscalizado, atuando em conjunto com outras pessoas, utilizou-se da figura da pessoa jurídica da SGR Consultoria Empresarial Ltda, que detinha papel central e principal no esquema criminoso, e da sociedade de advogados Rodrigues e Advogados Associados S/S, através das quais recebeu valores que devem ser tributados como rendimentos de pessoa física.

O agente lançador retrata os pagamentos efetuados, a ilicitude dos serviços, com interferência no julgamento de processos, e a repartição de valores entre os integrantes do esquema, os quais denotam a participação ativa de Edison Pereira Rodrigues, na condição de pessoa física (fls. 6.875/6.925).

Em diligência fiscal junto à SGR Consultoria Empresarial Ltda, a empresa não apresentou documentação comprobatória da realização de serviços de consultoria ou jurídicos nos processos administrativos envolvendo a RBS Administração e Cobranças Ltda e o Banco Brascan S/A (fls. 6.865/6.867). Tampouco os elementos coligidos pela fiscalização no curso do procedimento fiscal, inclusive as provas produzidas em sede de ação criminal, são indicativos da prestação de serviços.

De modo análogo, a Rodrigues e Advogados Associados S/S não comprovou a efetiva prestação de serviços em relação ao processo em que figurava como interessada a MMC Automotores do Brasil Ltda.

Para todos os casos, a autoridade lançadora promoveu a intimação da pessoa física, ora recorrente, para comprovar a prestação efetiva de serviços profissionais.

Em resposta o fiscalizado afirmou, em linhas gerais, que havia se retirado há muito tempo da SGR Consultoria Empresarial Ltda, desde o mês de nov/2007, não dispondo de documentos para realizar a prova dos serviços prestados, assim como nada comprovou em relação à natureza dos recebimentos através da Rodrigues e Advogados Associados S/S, alegando, neste último caso, que os dados solicitados encontravam-se sob a proteção do sigilo profissional, cabendo a prestação de informações somente pela sociedade de advogados (fls. 6.856/6.865).

Não é verdade que a fiscalização impôs a produção de prova impossível, conforme alegações recursais. Longe disso, porque bastaria o fiscalizado apresentar um conjunto de indícios no sentido da efetividade na prestação de serviços lícitos, tais como a comprovação da existência de reuniões, troca de mensagens sobre matérias jurídicas ou protocolo de petições recursais ou elaboração de memoriais, que não se confundem com violação do sigilo profissional do advogado, minimamente compatíveis, é claro, com os valores recebidos.

Para fins de convicção, destaco, a seguir, alguns aspectos apontados pela fiscalização, sem prejuízo do conjunto probatório como um todo.

Observa-se com base no Termo de Verificação Fiscal que, ao longo dos anos, para fins de defesa da RBS Administração e Cobranças Ltda, foram contratados diversos escritórios para atuar no processo administrativo sob o nº 11080.008088/2001-71, em tramitação no CARF (fls. 6.867/6.871).

Todavia, a fiscalização conseguiu confirmar apenas a prestação de serviços pelo escritório de advocacia Dias e Souza, contratado inicialmente e que subscreveu as peças apresentadas no âmbito do CARF, recebendo um total de R\$ 8,8 milhões pela elaboração da defesa administrativa em todas as fases processuais. Por sua vez, a SGR Consultoria Empresarial Ltda, em que não há prova material da prestação de serviços, auferiu um valor desproporcional de R\$ 12,7 milhões.

Os autos reproduzem e-mails, obtidos a partir de quebra de sigilo telemático, nos quais há tratativas de formalização de contrato, pouco tempo antes do julgamento do processo administrativo, em que se pactua o pagamento "por fora" pela RBS Administração e Cobranças Ltda relativamente ao algum serviço a ser prestado, com o objetivo de alcançar a desoneração do crédito tributário lançado.

Dentre os interlocutores estava a filha do recorrente, igualmente sócia no escritório Rodrigues e Advogados Associados S/S, que falava com anuência e orientação do pai, isto é, em associação familiar. Cabe ressaltar que tais diálogos se deram posteriormente ao alegado desligamento de fato pelo recorrente da SGR Consultoria Empresarial Ltda.

Quanto às infrações relacionadas ao Banco Brascan S/A, o escritório Ulhôa Canto, contratado para atuar na defesa dos processos administrativos 10768.002986/2003-95 e 10768.003317/2003-31, cujos profissionais a ele ligados assinam as peças no contencioso, afirmou desconhecer qualquer participação da SGR Consultoria Empresarial Ltda (fls. 6.871/6.872).

Nada obstante, antes da sessão de julgamento dos processos, consta que João Batista Gruginski, outro integrante do quadro societário da SGR Consultoria Empresarial Ltda, enviou mensagem eletrônica ao relator com sugestão para a correção de itens na minuta do voto, que dava fundamento ao provimento do recurso voluntário, proposta que foi aceita pelo conselheiro, conforme acórdão posteriormente formalizado e publicado. Cuida-se, naturalmente, de forte evidência de uma atuação manifestamente ilícita no processo administrativo.

A tais práticas, alia-se a movimentação atípica de vultosas quantias em espécie, a coincidência/correlação entre valores de movimentação financeira entre pessoas jurídicas e físicas e os controles apreendidos referentes à partilha de dinheiro.

Em contraponto ao I. Relator, entendo que não se trata de hipótese de imputação de responsabilidade tributária a sócios, nem o procedimento fiscal significou a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades interpostas.

Sob a ótica da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, segundo sua natureza jurídica.

No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo sucede-se no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

Por sua vez, segundo o ordenamento jurídico, é inadmissível implementar a prática criminosa mediante a utilização de pessoa jurídica para influenciar decisões administrativas e, como tal, os rendimentos percebidos, nessas hipóteses, pertencem efetivamente às pessoas físicas que realizam as condutas ilícitas.

O fato gerador da obrigação tributária independe da validade dos atos jurídicos praticados, porém o objeto da sociedade deve ser lícito, sob pena de invalidade do negócio, não produzindo efeitos perante a autoridade fiscal.

A pessoa física Edison Pereira Rodrigues é a verdadeira beneficiária dos rendimentos, na proporção dos valores recebidos, mantendo relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, caracterizado pelo acréscimo patrimonial resultado do auferimento de renda mediante a simulação de prestação de serviços por pessoa jurídica.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, estabelece que a prestação de serviços intelectuais estará submetida tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas quando realizada pela sociedade prestadora de serviços, não tendo finalidade de encobrir práticas simulatórias. Por tal motivo, o caso em apreço não se amolda à previsão em lei, uma vez que os serviços contratados são ilícitos, cujo trabalho restou executado pelas pessoas físicas participantes do arranjo delituoso, e não pelas pessoas jurídicas.

Não se cuida também, como sugere o I. Relator, de hipótese de pagamento sem causa, que possa atrair a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Com efeito, a tributação do imposto de renda à alíquota de 35% é excepcional e pressupõe a sujeição passiva da pessoa jurídica pela entrega de recursos financeiros que lhe pertençam, quando não comprovada a natureza da operação realizada ou a causa do pagamento ou desembolso.

Diferentemente, a quantia reservada à pessoa física, desde o nascedouro, decorrente de retribuição pelo negócio de índole criminoso, independentemente da forma de percepção, deve sofrer a tributação do imposto de renda na pessoa física, segundo a legislação específica (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988).

Em vista do que foi exteriorizado, não há dúvidas da existência de conduta intencional e consciente do recorrente, através de fraude, no sentido de modificar as características do fato gerador da tributária principal, de maneira a reduzir o montante do imposto de renda devido.

Conforme assentado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte deslocou de forma dolosa a tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, utilizando-se de estrutura artificial criada com a interposição das sociedades SGR Consultoria Empresarial Ltda e Rodrigues e Advogados Associados S/S, para esconder o negócio ilícito ajustado em conluio com outras pessoas físicas.

Ressalto que parcela dos valores destinados a Edison Pereira Rodrigues estava camuflada como distribuição de resultados das sociedades, recebidos como isentos pela pessoa física.

Em tais circunstâncias, devidamente comprovadas pelo conjunto probatório colhido pela autoridade fiscal, é plenamente cabível a manutenção da qualificação da multa de ofício no importe de 150%.

Confirmada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, como ora se cuida, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos dá-se nos termos do inciso I do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN). Em outras palavras, o termo inicial para contagem é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa feita, uma vez aperfeiçoado o lançamento fiscal no dia 13/12/2016, pela ciência do auto de infração, não se operou a decadência do crédito tributário, eis que o fato gerador mais antigo remonta ao dia 31/12/2010, momento em que se verifica o final do ano-calendário.

No que toca à compensação de valores pagos na pessoa jurídica, cabe a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

De fato, é razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto de renda pela SGR Consultoria Empresarial Ltda e/ou Rodrigues e Advogados Associados S/S, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da pessoa física no presente auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem.

O aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de

fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Quanto aos demais tributos pagos, distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN).

À vista disso, não se deve transmutar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada é, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Por derradeiro, a cobrança de juros sobre a multa de ofício é devida, conforme verbete nº 108 do CARF:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, rejeitada a preliminar de nulidade, conforme voto do I. Relator, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física,

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess