



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720730/2016-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.224 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de setembro de 2021
Recorrente MARIO PAGNOZZI JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

TEMPESTIVIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO. PROTOCOLIZAÇÃO EM PROTOCOLIZAÇÃO EM OUTRO PROCESSO.

É tempestivo o recurso voluntário apresentado dentro do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, ainda que o RECORRENTE, por lapso, indicado outra numeração de processo, acórdão ou o tenha protocolizado em outro processo.

DECADÊNCIA. IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO E ANUAL.

O fato gerador do IRPF é complexivo e anual, se completando em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade do procedimento fiscal quando todas as determinações legais de apuração, constituição do crédito tributário e de formalização do processo administrativo fiscal foram atendidas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de pessoas jurídicas interpostas em vários anos-calendário e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada, pois o imposto de renda pode, muito bem, já ter sido objeto de restituição ao contribuinte original, não podendo simplesmente ser abatido no cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física autuada. Pedidos de compensação e restituição possuem rito próprio, não sendo possível sua análise no curso de processo envolvendo o lançamento de crédito tributário, mormente quando o sujeito passivo deste é distinto do contribuinte através do qual foi supostamente recolhido o tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICABILIDADE.

Ao verificar qualquer uma das ocorrências dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é dever da autoridade lançadora aplicar a multa qualificada de 150%, devendo ser demonstrada, de forma inequívoca, a intenção dolosa do contribuinte na prática dos atos de sonegação, fraude ou conluio, tudo no intuito de impedir o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 681/719, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP de fls. 544/671, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto Sobre Renda da Pessoa Física - IRPF, apurado por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme descrito no auto de infração de fls. 115/134, lavrado em 21/11/2016, referente ao anos-calendário de 2010 a 2015, com ciência da RECORRENTE em 16/12/2016, conforme assinatura no termo de ciência de lançamento e encerramento parcial de procedimento fiscal de fls. 138.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado no montante histórico de R\$ 11.535.608,92 já acrescido dos juros de mora (até a lavratura) e da multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Dispõe o Termo de Verificação Fiscal (fls. 28/112), que se trata de auto de infração para cobrança do imposto incidente sobre os rendimentos supostamente recebidos pelo RECORRENTE mediante utilização de interposta pessoa (neste caso, pessoa jurídica). Os pagamentos indevidos foram descobertos no âmbito da operação Zelotes, deflagrada em conjunto pela polícia federal, ministério público federal, receita federal e corregedoria geral do ministério da fazenda para desarticular organização suspeita de manipular julgamentos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O *modus operandi* da organização está descrito nas fls. 29/37, *in verbis*:

- IDENTIFICAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS E PESSOAS FÍSICAS ENVOLVIDAS

PESSOAS JURÍDICAS	
NOME	CNPJ
BANK OF AMERICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA	03.574.986/0001-00
BANK OF AMERICA BRASIL LTDA	33.140.666/0001-02
ITAÚ UNIBANCO S/A	60.701.190/0001-04
ITAÚ UNIBANCO HOLDING S/A	60.872.504/0001-23
PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULT EMPRESARIAL S/S LTDA.	05.465.814/0001-15
JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	01.586.564/0001-10
ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	09.518.335/0001-70
MAXCONSULT ADMINISTRAÇÃO E ASSESSORIA LTDA-EPP	06.254.779/0001-58
MELMAC CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	00.406.338/0001-48
MUSSI, SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS	08.413.552/0001-33
SALVETTI SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA-ME	04.559.131/0001-64
DE DORMIR CONFECCÕES EIRELI – ME	72.855.844/0001-25

PESSOAS FÍSICAS	
NOME	CPF
ALEX WALDEMAR ZORNIG (ex-diretor do Bank Boston e sócio da Salvetti Consultoria Ltda)	919.584.158-04
WALCRIS ROSITO (ex-diretor do Bank Boston e sócio da empresa De Dormir)	128.556.738-28
MARIO PAGNOZZI JUNIOR (sócio da empresa Pagnozzi, Pagnozzi & Associados e Consultoria Empresarial S/S Ltda)	724.918.178-53
MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA (advogada contratada parceira da empresa Pagnozzi, Pagnozzi Associados)	616.436.022-68
JOSÉ TERUJI TAMASATO (sócio da JLT Consultoria Empr. Ltda)	275.662.858-15
NORBERTO DE CAMPOS (sócio das empresas Ascon e Maxconsult)	045.184.598-04
ALEXANDRE HÉRCULES (sócio da empresa Melmac Consultoria)	129.501.428-93
VALMIR SANDRI (sócio da Mussi, Sandri & Pimenta Advogados e Conselheiro do CARF)	429.221.277-53
EDUARDO CERQUEIRA LEITE (Auditor Fiscal da Receita Federal)	991.710.318-04
GUSTAVO HENRIQUE ZACHARIAS RIBEIRO (advogado contratado parceiro da empresa Pagnozzi, Pagnozzi Associados)	263.622.978-73

(...)

1.2 - DO MODUS OPERANDI

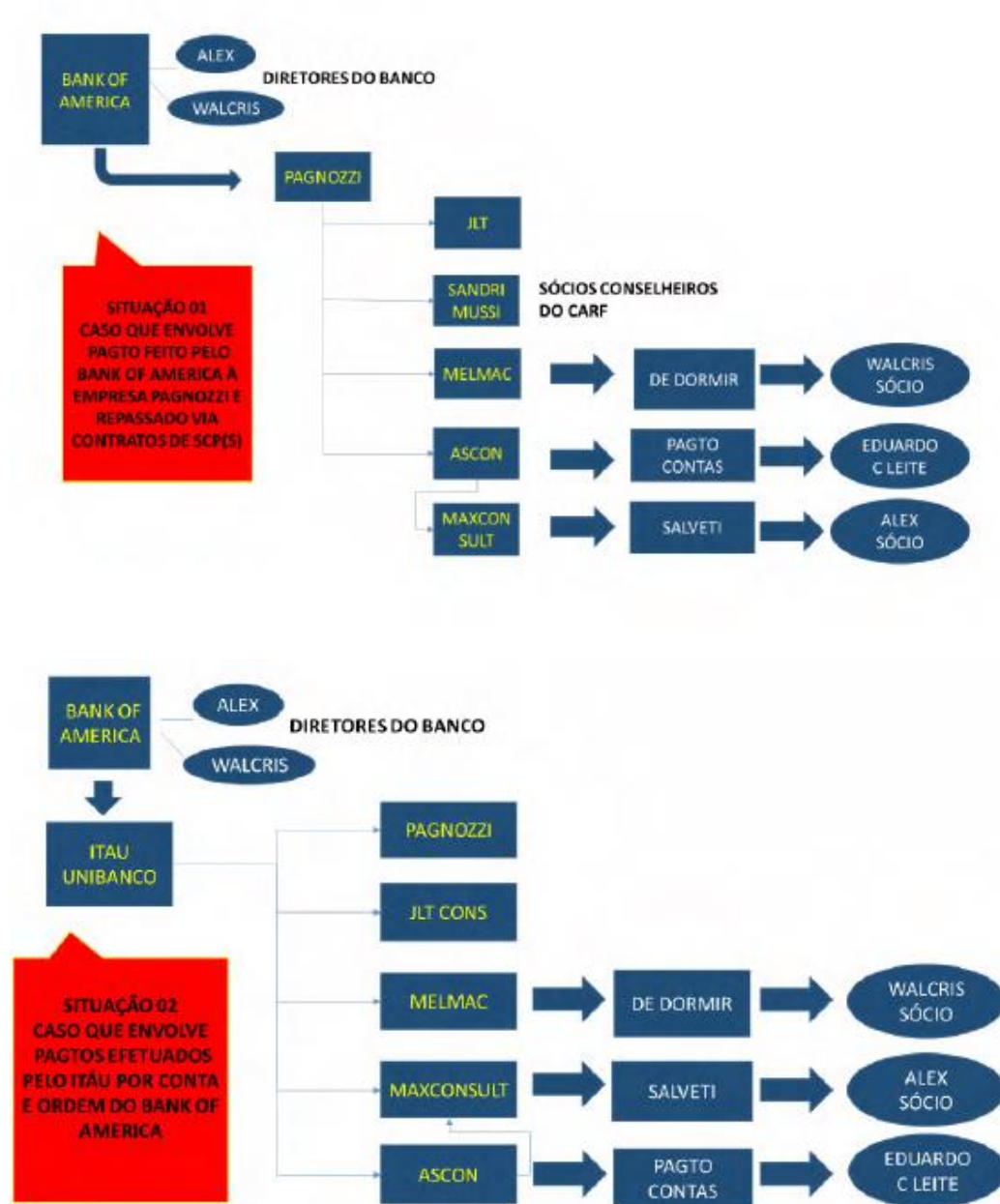
A análise do Relatório nº 18/2016 proferido pela Corregedoria-Geral do Ministério da Fazenda intitulado “CASO BANK BOSTON” e das informações e documentações obtidas durante os procedimentos de fiscalização junto às pessoas jurídicas e físicas, acima relacionadas, revelam atuação de Instituições Financeiras, Empresas de Consultoria e Agentes Públicos, que agindo de maneira preordenada, organizaram-se com o objetivo de reduzir ou extinguir créditos tributários formalizados por meio de autos de infração e pedidos de compensação de débitos fiscais.

As particularidades do caso demonstram a existência de uma complexa estrutura operacional, em que as atividades foram edificadas no âmbito dos seguintes segmentos:

- **AGENTES PÚBLICOS** – compreendido por conselheiros do CARF, que atuavam na defesa do Bank Boston, influenciando na decisão de processos nos quais participavam do julgamento, e por funcionário da Receita Federal do Brasil, cuja atuação consistia em: i) de posse de informações protegidas pelo sigilo fiscal fazer levantamentos dos potenciais créditos tributários passíveis de pedidos de restituição e/ou compensação; ii) elaboração de peças processuais em defesa do contribuinte; iii) elaboração de minutas de contratos de prestação de serviços e cobranças de honorários.
- **MÁRIO PAGNOZZI JUNIOR e JOSÉ TERUJI TAMAZATO** realizavam o papel de captação de clientes para angariar facilidades junto à Receita Federal do Brasil e ao CARF. Possuíam uma posição de destaque na organização pois faziam o contato com os principais diretores das instituições financeiras.
- **ALEX ZORNIG e WALCRIS ROSITO** – Diretores do Bank Boston – Bank of America que celebravam contratos com a Pagnozzi & Pagnozzi Consultoria Empresarial e/ou autorizavam o pagamento das Notas Fiscais emitidas pelas empresas envolvidas.
- Empresas de Consultoria **ASCON, MELMAC E MAXCONSULT** emissoras de notas fiscais de prestação de serviços, utilizadas pela organização exclusivamente para movimentação de recursos financeiros a serem repassados aos reais beneficiários – remuneração a agente público e aos Diretores do Bank Boston.
- Empresas **SALVETTI e DE DORMIR CONFECÇÕES**, interpostas pessoas jurídicas utilizadas para o recebimento dos recursos destinados aos diretores Alex Zornig e Walcris Rosito, respectivamente.



As afirmações sobre o “modus operandi” são, ainda, corroboradas pela análise bancária e fiscal que revela a movimentação de volumosos recursos financeiros entre os diversos agentes envolvidos:



A título de esclarecimento torna-se relevante demonstrar a linha sucessória do Bank Boston S/A :

O **BANK BOSTON**, instituição bancária norte americana em atuação no Brasil desde 1947 passou para o controle do banco americano **BANK OF AMERICA CORPORATION** em 2004, quando ocorreu a fusão do Bank Of America com a Fleet Boston Financial controladora do **BANK BOSTON**.

A **ITAÚ HOLDING FINANCEIRA S/A**, em maio de 2006, firmou contrato com o Bank Of America Corporation para aquisição das operações do Bank Boston no Brasil¹. Neste contrato

¹ A aquisição das operações do Bank Boston no Brasil, em maio de 2006, pelo Grupo Itaú Unibanco, engloba as seguintes empresas: BankBoston Banco Múltiplo S.A., BankBoston Capital do Brasil S/C Ltda, Boston Comercial e Participações Ltda, Libero Trading International Limited, BankBoston Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A., BankBoston Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, BankBoston Corretora de Câmbio, Títulos e

de aquisição a empresa vendedora (“Bank of America”) ficou responsável pelas contingências tributárias anteriores à venda, ou seja, até agosto de 2006.

O **BANK OF AMERICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES**, denominado anteriormente **BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES**, era uma empresa vinculada ao Bank of America Representações responsável pelo contencioso das questões jurídicas do banco e que foi incorporado em 2012 pelo **BANK OF AMERICA BRASIL LTDA**, CNPJ 33.140.666/0001-02.



2. DESCRIÇÃO DOS FATOS

Nos sistemas mantidos pela Receita Federal do Brasil foi possível identificar que o **BANK OF AMERICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA**, **BANK OF AMERICA BRASIL LTDA**, **ITAÚ UNIBANCO S/A** e **ITAÚ UNIBANCO HOLDING S/A** pagaram às empresas envolvidas na operação, nos anos-calendário de 2010 a 2015, o montante de **R\$ 54.743.329,63**, valores declarados em DIRF sob o código de receita 1708- Prestação de serviços de terceiros. (...)

Percebe-se do trecho acima transcrito, que o esquema foi criado envolvendo diretores do Bank of America, agentes públicos, captadores de clientes e empresas criadas apenas para movimentar os recursos. Conforme aponta a fiscalização, os pagamentos eram efetuados para obter decisões favoráveis nos processos administrativos tributários de titularidade originário do Bank of America e Bank Boston.

Às fls. 37/58, o TVF descreve as informações prestadas pelo Bank of America Negócios e Participações LTDA e pelo Bank of America Brasil LTDA (item 2.1), Itaú Unibanco S/A (item 2.2.1) e Itaú Unibanco Holding S/A (item 2.2.2), acerca de diversos pagamentos efetuados nos respectivos valores de R\$ 17.326.903,45, R\$ 35.728.390,18 e R\$ 1.688.036,00. Esses pagamentos, efetuados nos anos-calendário 2010 a 2015, tinham como destino diversas empresas prestadoras de serviços: **PAGNOZZI E ASSOCIADOS**, **JLT CONSULTORIA**, **MELMAC CONSULTORIA**, **MAXCONSULT ADMINISTRAÇÃO** e **ASCON CONSULTORIA**. As intimadas informaram também os processos administrativos envolvidos nas prestações de serviços.

O item 2.1 refere-se ao fluxograma que espelha a Situação 01 e os itens 2.2.1 e 2.2.2 referem-se ao fluxograma relativo à Situação 02, ambos colacionados acima. Importante esclarecer que, na “Situação 02” o Itaú Unibanco S/A afirmou, em diversas respostas, que “os pagamentos ocorreram por conta e ordem do Bank of America e que, portanto, não possuía

Valores Mobiliários S.A., BankBoston Asset Management Ltda, BankBoston Corretora de Seguros Ltda e Libero Trading S.A., conforme Contrato de Aquisição firmado pelo Bank of America Corporation, Banco Itaú Holding Financeira S.A. e Itaúsa – Investimentos Itaú S.A.

gestão sobre os mesmos e que os contratos e comprovantes da efetividade da prestação dos serviços deveriam ser solicitados ao BANK OF AMÉRICA”.

A partir do item 2.3 (fl. 58), o TVF passa a esclarecer o procedimento de fiscalização realizado nas empresas de consultoria (prestadoras de serviços).

Especificamente com relação ao RECORRENTE, ele era um dos sócios proprietário da empresa PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S LTDA., que foi uma das pessoas jurídicas que recebeu vultuosos pagamentos do GRUPO ITAÚ e do BANK OF AMERICA, relacionados aos processos administrativos do BANK BOSTON, a ver (fls. 58/67 – item 2.3.1):

2.3.1 - DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO REALIZADOS NA PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S LTDA

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização e demais termos de intimação a Pagnozzi apresentou cópia do contrato social e alterações, escrituração contábil dos períodos de 2011 a 2013 e extratos bancários.

A Consolidação do Contrato Social, datado de 19/12/2003, em suas cláusulas determina que a sociedade foi constituída com a denominação de **PAGNOZZI, CALAZANS & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA**, tendo como objeto **ASSESSORIA COMERCIAL EM GERAL E PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS EMPRESAS**.

Em 16/05/2007 conforme Alteração Contratual a empresa passa a ser localizada na rua **FREI CANECA nº 33 - conjunto 33 no bairro da Consolação em São Paulo- SP**, tendo como quadro societário MÁRIO PAGNOZZI JUNIOR, FÁBIO PHELIPE GARCIA PAGNOZZI, CÉLIA REGINA APARECIDA GARCIA PAGNOZZI e PEDRO PAULO GARCIA AGNOZZI, com a nova denominação social **PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S LTDA**.

A Pagnozzi é uma sociedade que apura os seus resultados com base no Lucro Presumido e os **livros contábeis** apresentados a esta fiscalização, referentes aos anos-calendário de 2011 a 2013, **não foram registrados na JUNTA COMERCIAL**.

Conforme cópias das notas fiscais de prestação de serviços, referentes ao período de 2010 a 2015, podemos constatar que a Pagnozzi recebeu dos tomadores de serviços ITAÚ UNIBANCO S/A, BANCO ITAUBANK S/A, ITAU UNIBANCO HOLDING S/A e BANK OF AMERICA BRASIL LTDA e seu incorporado BANK OF AMERICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES, o montante de R\$ 24.390.425,76, sendo **R\$16.212.849,26** o valor após as distribuições por SCP (as notas fiscais foram apresentadas no decorrer dos procedimentos fiscais nas instituições financeiras citadas e estão elencadas no **Anexo I**).

Intimado em 08/06/2015 a apresentar relação mensal das receitas obtidas por cliente, contratos e aditivos da prestação de serviços e notas fiscais e recibos dos serviços prestados, o contribuinte limitou-se a apresentar:

- Cópias das notas fiscais de prestação de serviços e respectivos recibos;
- Cartas Cobranças endereçadas ao Bank of America Brasil, com a indicação dos valores devidos a cada empresa de consultoria PAGANOZZI, JLT E MELMAC
- Propostas de Trabalho firmadas com o Bank Boston em 15/03/2005 e 17/11/2005, assinadas pelo diretor do Bank Boston Alex Waldemar Zornig e Mário Pagnozzi Junior, relacionando diversos processos administrativos.

Considerando as notas fiscais de serviço nº 02 (27/07/2010) e nº 60 (22/06/2012), tendo como tomador de serviço o BANK OF AMERICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em razão de ser sócia ostensiva em SCP - SOCIEDADES EM CONTAS DE PARTICIPAÇÃO, conforme seus registros contábeis, a PAGNOZZI foi intimada em 27/11/2015 e 29/02/2016 a apresentar esclarecimentos sobre a constituição das SCP.

• **Intimação nº 08 – 27/11/2015**

1 – Considerando a contabilização da receita de prestação de serviços, no valor de R\$ 7.766.048,95 (NFS-E nº 60, de 22 de junho de 2012), em razão de ser sócia ostensiva de SCP, e tendo como demais participantes as seguintes empresas **(a)** Mussi Sandri & Pimenta Advogados, **(b)** Melmac Consultoria Empresarial, **(c)** Ascon Consultoria Empresarial, **(d)** JLT Consultoria Empresarial e **(e)** Manoela Bastos de Almeida, solicitamos o que segue:

1.1 – apresentar o(s) contrato(s) social(is) de constituição da(s) SCP e demais alterações, inclusive o distrato, se houver.

1.2 – apresentar os comprovantes de pagamento da distribuição de lucros

Em 2012:

(a) Mussi Sandri & Pimenta Advogados (R\$ 2.370.000,00);

(b) Melmac Consultoria Empresarial (R\$ 897.000,00);

(c) Ascon Consultoria Empresarial (R\$ 780.000,00);

(d) JLT Consultoria Empresarial (R\$ 900.000,00); e,

(e) Manoela Bastos de Almeida (R\$ 150.000,00).

Em 2013:

(f) Mussi Sandri & Pimenta Advogados (R\$ 497.600,00); e,

(g) Manoela Bastos de Almeida (R\$ 200.000,00).

• **Intimação nº 10 – 29/02/2016**

1 – Considerando a contabilização da receita de prestação de serviços, no valor de R\$ 8.770.957,00 (NFS-E nº 02, de 27 de julho de 2010), tendo como tomador de serviço BANK OF AMERICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em razão de ser sócia ostensiva de SCP, solicitamos o que segue:

1.1 – apresentar o(s) contrato(s) social(is) de constituição da(s) SCP participantes da operação acima.

1.2 – apresentar os lançamentos contábeis do recebimento e da distribuição de lucros aos sócios ocultos, bem como os comprovantes de liquidação financeira.

Em resposta à Intimação em 22 de março de 2016 o contribuinte apresenta:

PAGNOZZI PAGNOZZI ASSOCIADOS
CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, em atenção ao Termo de Intimação
FISCAL em epígrafe, vem expor o seguinte:

1-Que formalizou em 03/01/2007,
PROPOSTA DE HONORÁRIOS -MPF 08171002005 000150- (LUCROS NO
EXTERIOR) de 16/03/2005, Auto Suplementar-processo administrativo
n.º 16561.000068/2006-77, com Boston Negócios e Participações Ltda.

2- Em 22/06/2012, emitiu nota fiscal n.º
00000060, no valor de R\$. 7.766.048,96 (sete milhões, setecentos e
sessenta e seis mil, e quarenta e oito reais e noventa e seis centavos),a
título de HONORÁRIOS, do êxito obtido, em decisão conhecendo
direitos do GRUPO BOSTON, pelo órgão julgador Conselho
Administrativo de Recursos Fiscais- Primeira Seção de Julgamento;
conforme cláusula contratual expressa no contrato firmado com a
sobredita instituição financeira.

3- Informa ainda, que em data de
10.09.2010, celebrou com pessoas jurídicas e físicas, ou seja, MUSSI,
SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS, ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL
LTDA, JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, MELMAC CONSULTORIA
EMPRESARIAL e MANOELA BASTO ALMEIDA E SILVA; contratos de
CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTAS DE PARTICIPAÇÃO, tendo por

objeto o desenvolvimento de trabalhos conforme descrito no referido
instrumento particular firmado entre as partes interessadas.

3.1 – Que em decorrência da observância
e cumprimento do pactuado entre as partes, conforme o expresso a
respeito dos honorários no Contrato de Constituição de Sociedade em
Conta de Participação, através de TED- C- da conta corrente 12.934-8
agência - Banco Bradesco S/A, a petionária Pagnozzi Panozzi, efetuou
pagamentos dos direitos auferidos as partes como segue:

- MUSSI, SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS....R\$. 2.370.000,00
ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA....R\$. 750.000,00
JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.....R\$. 900.000,00
MELMAC CONSULTORIA EMPRESARIALR\$. 897.000,00
MANOELA BASTOS ALMEIDA E SILVA-.....R\$. 150.000,00

Nota: Documentos pertinentes, Contrato de Sociedade em Conta de
Participação, com MUSSI, SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS e MANOELA
BASTOS E SILVA, foram arrecadados em MANDADO DE BUSCA E
APREENSÃO no processo n.º 7250-79.2015.401.3400- Medida Cautelar
da 10ª Vara Criminal e 1ª Juizado Especial Criminal- Seção Judiciária do
Distrito Federal.

obs: documentos referente MANOELA BASTOS ALMEIDA
SILVA foram entregues nesta data -

S. Paulo, 22 de março de 2.016

MANOEL ROBERTO RODRIGUES

(...)

O TVF segue explanando a resposta dada pela PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S LTDA (“PAGNOZZI”) acerca da SCP celebrada, além de colacionar trecho do depoimento prestado pelo ora RECORRENTE, pela Sra. MANOELA BASTOS e pelo Sr. GUSTAVO HENRIQUE ZACHARIAS RIBEIRO à Corregedoria do Ministério da Fazenda.

Conforme descrito a partir do item 3 do TVF (fl. 85 e ss), a fiscalização apontou que a empresa PAGNOZZI foi beneficiária de diversos pagamentos efetuados pelo BANK OF AMERICA e pelo GRUPO ITAÚ:

3 – DA ANÁLISE

(Das documentações e esclarecimentos obtidos no curso das fiscalizações e diligências)

3.1 – DOS PAGAMENTOS REALIZADOS PELO BANK OF AMERICA BRASIL LTDA:

Em relação ao Bank of America Negócios e Participações Ltda e seu incorporador Bank of America Brasil, constatamos pagamentos no valor total de R\$ 17.326.903,45, no período de 2010 a 2015, às empresas PAGNOZZI, JLT e Melmac da seguinte forma:

Empresa: Bank of America Brasil Ltda.					
Prestador do Serviço	Referência do documento	Data do Pagamento	Nº da Nota Fiscal	Valor da Nota Fiscal	Valor Pago (*)
Pagnozzi Pagnozzi & Associados Consultoria Empresarial S/S Ltda.	Doc. 04	23/05/2013	107	R\$ 187.500,00	R\$ 175.968,75
JLT Consultoria Empresarial Ltda.	Doc. 05	23/05/2013	33	R\$ 187.500,00	R\$ 175.968,75
Melmac Consultoria Empresarial Ltda.	Doc. 06	23/05/2013	26	R\$ 414.897,50	R\$ 389.381,30
(*) Líquido dos impostos retidos na fonte pertinentes à natureza do serviço prestado.					

Empresa: Bank of America Negócios e Participações Ltda.					
Prestador do Serviço	Referência do documento	Data do Pagamento	Nº da Nota Fiscal	Valor da Nota Fiscal	Valor Pago (*)
Pagnozzi Pagnozzi & Associados Consultoria Empresarial S/S Ltda.	Doc. 07	30/07/2010	2	R\$ 8.770.957,00	R\$ 8.231.543,15
Pagnozzi Pagnozzi & Associados Consultoria Empresarial S/S Ltda.	Doc. 08	27/06/2012	60	R\$ 7.766.048,95	R\$ 7.288.436,94
(*) Líquido dos impostos retidos na fonte pertinentes à natureza do serviço prestado.					

O BANK of America apresentou em relação às notas fiscais 26, 33 e 107, apenas uma Carta datada de 16/05/2013 enviada pela Pagnozzi informando sobre as decisões favoráveis obtidas junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais nos processos administrativos nº 10880010951/97-14 (10880.041203/95-02 e 13896.001531/98-10), com a indicação dos honorários a serem pagos para a PAGNOZZI, JLT e MELMAC. **(DOC 8)**

Não foi apresentado nenhum contrato entre o Bank of America Brasil e as empresas JLT e MELMAC. O Bank of America, em sua resposta à intimação, declarou que os pagamentos efetuados à JLT e à MELMAC foram por conta e ordem da PAGNOZZI, conforme Carta Cobrança de 16/05/2013 com o “de acordo” do diretor do Bank Boston Walcris Rosito.

O Bank of America apresentou como contrato de prestação de serviços, uma mera Carta Proposta de Trabalho firmada em 15/03/2005 entre o Bank Boston e a PAGNOZZI, assinada pelo diretor do Bank Boston Alex Waldemar Zornig e Mário Pagnozzi Junior, relacionando diversos processos administrativos **(DOC 9)**. Porém, referida carta proposta foi realizada sem nenhum formalismo e/ou registro público (Autenticações e Reconhecimento de Firmas).

Em relação aos processos administrativos constantes das notas fiscais e respostas do Bank of America verificamos que no processo nº 10880010951/97-14² (10880.041203/95-02 e 13896.001531/98-10), não consta nenhuma participação das empresas PAGNOZZI, JLT e

² As cópias das peças efetuadas no curso dos Processos Administrativos citados encontram-se no Documento “Peças – Processos Administrativos” constante no presente PAF.

MELMAC nas peças processuais, apenas do escritório de advocacia LEO KRAKOWIAK, com atuação desde 2004 até 30/01/2014.

O Bank of America Negócios e Participações efetuou dois pagamentos para a PAGNOZZI nos anos-calendário de 2010 e 2012.

A Nota fiscal nº 0002 foi emitida em 30/07/2010 e refere-se ao recebimento de honorários no valor de **R\$ 8.770.957,00** relacionados ao processo administrativo nº **16327.000299/2006-53** e a Nota fiscal nº 0060 emitida em 22/06/2012 no valor de **R\$7.766.048,95** relacionada ao processo administrativo nº **16561.000068/2006-77**.

O Bank of America apresentou as peças processuais (impugnação e recurso voluntário) dos referidos processos assinadas pela Dra. Manoela Bastos de Almeida e Silva, que foi remunerada através de Sociedade em Conta de Participação – SCP.

Os valores recebidos pela PAGNOZZI (sócio ostensivo) foram distribuídos através de SCP, para os sócios participantes, da seguinte forma:

REPASSES POR SCP EM 2010							
NOME	CNPJ	NF	Data Emissão	Data_Pag	Valor bruto	Valor_Liquido	
BANK OF AMERICA NEG. PART. LT	03.674.996/0001-16	2	27/07/2010	30/07/2010	8.770.957,00	8.231.543,15	
Repasse							
CHERMONT MUSSI SANDRI ADV	08.413.552/0001-33			05/08/2010		1.785.000,00	
JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	01.586.564/0001-10			04/08/2010		2.080.000,00	
ASCON CONS EMPRESARIAL LTDA	09.518.335/0001-70			04/08/2010		1.010.000,00	
GUSTAVO HENRIQUE ZACHARIAS RIBEIRO	263.622.978-73			04/08/2010		224.000,00	
MANOELA BASTOS ALMEIDA E SILVA	616.436.022-68			04/08/2010		150.000,00	

REPASSES POR SCP EM 2012							
NOME	CNPJ	NF	Data Emissão	Data_Pag	Valor bruto	Valor_Liquido	
BANK OF AMERICA NEG. PART. LT	03.674.996/0001-16	60	22/06/2012	27/06/2012	7.766.048,95	7.288.436,94	
MUSSI SANDRI FARONI & OGAWA	08.413.552/0001-33			28/06/2012		2.370.000,00	
JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	01.586.564/0001-10			28/06/2012		900.000,00	
ASCON CONS EMPRESARIAL LTDA	09.518.335/0001-70			28/06/2012		750.000,00	
MELMAC CONSULTORIA EMPRESARIAL	00.406.338/0001-48			28/06/2012		897.000,00	
MANOELA BASTOS ALMEIDA E SILVA	616.436.022-68			28/06/2012		150.000,00	

Em relação ao processo administrativo 16327.000299/2006-53 foram criadas várias SCP em 05/04/2010, tendo como sócio ostensivo a PAGNOZZI e os seguintes sócios participantes: CHERMONT, MUSSI & SANDRI ADVOGADOS, ASCON CONSULTORIAEMPRESARIAL LTDA, JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA e GUSTAVO H ZACHARIAS RIBEIRO, e como objeto a defesa no âmbito administrativo dos interesses do BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA no processo acima referido. **(DOC 10)**

No que se refere ao processo administrativo 16561.000068/2006-77 foram criadas outras SCP em 10/09/2010, tendo como sócio ostensivo a PAGNOZZI e os seguintes sócios participantes: MUSSI, SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS, ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, MELMAC CONSULTORIA EMPRESARIAL e MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA, e como objeto a defesa no âmbito administrativo dos interesses do BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA no processo acima referido. **(DOC 11)**

Houve também formalização de SCP em relação ao processo administrativo 13896.001531/98-10. Para isso foram criadas duas SCP(s) tendo como sócio ostensivo a PAGNOZZI e como sócios participantes MUSSI, SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS e MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA, e como objeto a defesa no âmbito administrativo dos interesses do BANCO ITAUBANK S/A (INTERVENIENTE ANUENTE) no processo acima referido (DOC 12). No entanto, os pagamentos referentes a este processo foram realizados pelo Itaú

Unibanco S/A. Estes valores recebidos pela PAGNOZZI (sócio ostensivo) foram distribuídos através de SCP, em 2013, para os sócios participantes, da seguinte forma:

REPASSES POR SCP EM 2013						
Empresa Pagadora	CNPJ	NF	Data Emissão	Data_Pag	Valor bruto	Valor_Líquido
ITAU UNIBANCO S/A	60.701.190/0001-04	98	23/04/2013	30/04/2013	1.518.950,00	1.425.534,58
MUSSI SANDRI FARONI & OGAWA	08.413.552/0001-33			08/05/2013		497.600,00
MANOELA BASTOS ALMEIDA E SILVA	616.436.022-68			08/05/2013		200.000,00

No entanto, no que pese a formalização desses contratos, os mesmos serão desconsiderados por estarem em desacordo com a norma legal e com indícios de simulação, conforme iremos demonstrar a seguir.

O artigo 991 do Novo Código Civil, que trata das SCP assim dispõe:

Da Sociedade Não Personificada

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Entretanto conforme declarações prestadas, em depoimento à corregedoria geral do Ministério da Fazenda, **MARIO PAGNOZZI JUNIOR**, na qualidade de sócio majoritário da Pagnozzi, afirma que a própria Pagnozzi como sócia ostensiva não realizou, em seu nome, os serviços na defesa dos processos administrativos informados nos contratos das SCP, e que a Dra. **MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA**, sócia participante, é quem assinava todas as peças processuais dos referidos processos administrativos.

Nota-se em todos os contratos de SCP que as parcerias foram constituídas em razão da suposta experiência dos sócios participantes na área administrativa, em especial na área de contencioso administrativo tributário, com a possibilidade de auxiliar no acompanhamento e no desenvolvimento de estratégias processuais e eventualmente na elaboração de peças e pareceres.

Nesse sentido podemos afirmar de pronto que a norma legal foi contrariada, uma vez que a atividade constitutiva do objeto social deveria ser exercida unicamente pelo sócio ostensivo (PAGNOZZI) em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais (sócios participantes) apenas dos resultados correspondentes. Além disso, os sócios participantes, JLT, MELMAC e ASCON não detinham conhecimento na área do contencioso administrativo tributário, conforme declarações dos Srs. José Teruji Tamasato (sócio da JLT), Alexandre Hércules (sócio da MELMAC), Norberto de Campos (sócio da ASCON), nem mesmo o próprio Sr. Mário Pagnozzi.

Salientamos que nos contratos de Constituição de Sociedade em Contas de Participação, o **BANK OF AMÉRICA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES** figura através de seu representante legal WALCRIS ROSITO como **INTERVENIENTE ANUENTE**. O que demonstra ser de total conhecimento e vontade da referida instituição financeira a suposta subcontratação feita pela PAGNOZZI com as pessoas jurídicas e a Dra. Manoela Bastos.

Vale destacar que o capital investido pelos sócios PARTICIPANTES, conforme previsto em cláusula, ainda que apenas de R\$ 500,00 (quinhentos reais), deveria ter sido aportado por cada sócio. Não foram encontradas transações financeiras que sinalizem os referidos aportes na data da suposta constituição das SCP.

Embora o contrato de SCP só produza efeitos entre os sócios, a sua inscrição em qualquer registro traria segurança jurídica perante terceiros. No presente caso, há indícios de que os contratos de SCP foram assinados com data retroativa, conforme depoimento da Dra. Manoela Bastos.

Além disso, em depoimento à corregedoria geral do Ministério da Fazenda a Dra. **MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA** declarou que embora assistida por Eduardo Cerqueira Leite, funcionário da Receita Federal do Brasil e pelos escritórios de advocacia SGR e Mussi & Sandri, (sócios conselheiros do CARF) era ela mesma quem fazia as peças processuais em defesa do BANK BOSTON, e que recebeu honorários de R\$ 150.000,00 para cada processo. Informou ainda que **tomou conhecimento dos valores somente quando depositados em sua conta corrente e que na ocasião assinou os recibos e os contratos das SCP, estes retroativamente**. Declarou que não houve a integralização, por sua parte, do “CAPITAL” especificado na cláusula do contrato e que não houve colaboração por parte das outras sócias participantes das SCP com nenhum tipo de serviço técnico/operacional no acompanhamento, no desenvolvimento e na elaboração de peças e pareceres.

Convém ressaltar a desproporcionalidade entre os valores recebidos pela Dra. Manoela Bastos e os demais sócios participantes, uma vez que a advogada foi quem atuou nos processos.

Desse modo, é forçoso concluir que os contratos de SCP mostram-se cercados de inconsistências que atentam contra sua idoneidade. Os elementos apresentados, somados aos depoimentos prestados por **MANOELA BASTOS, NORBERTO DE CAMPOS, JOSÉ TERUJI TAMASATO**, mostram-se aptos a reconhecer a existência de circunstâncias que apontam no sentido de que a formalização da SCP tenha ocorrido para afastar a incidência de tributos nas operações de recebimento de valores.

Da análise dos instrumentos utilizados para prestação de serviços e subcontratações, por meio das Sociedades em Conta de Participação, podemos afirmar que foram **constituídos de forma SIMULADA**, ou seja, em nada correspondem com a verdade dos fatos, transferem direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transferem, e que os instrumentos particulares foram antedatados.

Com base no Relatório de Análise nº 18/2016, da Corregedoria-Geral do Ministério da Fazenda, que trata do caso Bank Boston, Processos Administrativos nº **16327.000299/2006-53** e **16561.000068/2006-77**, na investigação da OPERAÇÃO ZELOTES, corroboramos nosso entendimento, da atuação ilícita de pessoas físicas e jurídicas para influir no resultado do julgamento de processos administrativos no âmbito do CARF/ MF.

Os termos abaixo transcritos explica o *modus operandi*.

Em relação aos processos administrativos, objetos das SCP, de nº **16327.000299/2006-53** lavrado em 16/03/2006 no valor de R\$ 293.093.723,88 com encerramento parcial e posterior lançamento complementar em 12/12/2006, processo nº **16561.000068/2006-77** no valor de R\$ 304.862.399,64 no lançamento total de R\$ 597.956.123,52, **foram exonerados, por decisão do CARF, cerca de R\$ 509 milhões**. Conforme declaração prestada pela Dra. Manoela Bastos de Almeida e Silva, e demais documentos comprobatórios obtidos pela Corregedoria do Ministério da Fazenda, é possível afirmar que as principais peças produzidas no processo **16327.000299/2006-53**, embora assinadas pela Dra. Manoela Bastos, tiveram a participação de Edson Rodrigues e José Ricardo pela SGR, conselheiros do CARF e Eduardo Cerqueira Leite, funcionário da Receita Federal do Brasil, em auxílio a PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS. Salientamos que em **03/01/2007** a PAGNOZZI formalizou contrato com a SGR CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA fazendo referência ao MPF nº 08.1.71.00-2005-00015-0 que norteava os dois processos administrativos (**DOC 13**). Em **30/03/2007** o Sr. JOSÉ RICARDO DA SILVA é nomeado como conselheiro titular da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes para onde justamente já havia sido distribuído o processo administrativo 16327.000299/2006-53 (**DOC 14**). Portanto desde sua nomeação o Sr. José

Ricardo já era julgador natural do recurso voluntário interposto como também contratado pela Pagnozzi para defesa dos interesses do Bank Boston no referido processo. Em 01/12/2008 a PAGNOZZI faz denúncia ao contrato com a SGR CONSULTORIA (DOC 13) sob a alegação de que os trabalhos em defesa do Bank Boston não estavam sendo realizados a contento. Na denúncia do contrato relata, ainda, que a SGR deveria ter sustado o prosseguimento do processo mediante pedido de “VISTAS” salientamos que o “pedido de vistas” é prerrogativa exclusiva dos conselheiros julgadores e do Procurador da Fazenda Nacional. Após a rescisão do contrato com a SGR a PAGNOZZI firma contrato com a CHERMONT, MUSSI & SANDRI ADVOGADOS neste contrato de prestação de serviços advocatícios o BANK BOSTON, na figura do seu representante legal diretor WALCRIS ROSITO, figura como interveniente anuente, tendo como objeto a defesa do BANK BOSTON no processo 16327.000299/2006-53 (DOC 15), com a “apresentação de embargos de declaração e a interposição e recursos cabíveis, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como também a apresentação de memoriais e sustentação oral nos julgamentos. Apesar de haver o contrato de prestação de serviços acertados resolveram, ainda, formalizar a SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO, com o mesmo objeto, visando o pagamento dos referidos honorários. O então conselheiro do CARF VALMIR SANDRI aparece qualificado como sócio da MUSSI & SANDRI com ingresso em 2007. A sócia SANDRA MARIA FARONI também conselheira do CARF ingressou na sociedade em 28/08/2014, porém, há registros de transações bancárias entre SANDRA FARONI e o escritório desde 2010. Estas informações tornam-se relevantes sobre os sócios VALMIR SANDRI e SANDRA FARONI pois ambos tiveram atuação no processo 16327.000299/2006-53 antes da decisão do CARF nos embargos de declaração, em 05/07/2010, e receberam R\$1.785.000,00 via contrato firmado com a PAGNOZZI. Entretanto, este montante recebido em agosto de 2010, não corresponde à remuneração pela prestação serviços de advocacia pelo escritório MUSSI & SANDRI, uma vez que o contrato celebrado entre ele e a Boston Negócios e Participações Ltda, em 14/09/2009 (DOC 15), prevê expressamente o pagamento de honorários apenas após o trânsito em julgado do processo. Estando este ainda hoje em tramitação, nenhum valor de honorários seria devido até a presente data. E nem mesmo ficou configurado qualquer êxito parcial em julho de 2010, uma vez que caberia recurso da decisão após a edição do acórdão, o que só veio a ocorrer em 25/02/2011, quando, de fato, novos embargos de declaração foram opostos pela Fazenda Nacional. O mesmo “modus operandi” se processou em defesa do processo referente ao auto complementar 16561.000068/2006-77 recebendo o valor de R\$ 2.370.000,000. Embora se tente alegar que os referidos contratos foram firmados em datas posterior ao julgamento e que a Mussi & Sandri tenha recebido os referidos honorários a título de sua participação em sustentação oral na defesa dos processos, torna-se pouco crível tal alegação tendo em vista a desproporcionalidade de valores recebidos pela Mussi & Sandri mais de 4 milhões de reais, somente para sustentação oral, enquanto a advogada Drª Manoela Bastos de Almeida e Silva tenha recebido o valor de R\$ 300.000,00 para a elaboração das peças processuais de maior relevância como IMPUGNAÇÃO, RECURSOS VOLUNTÁRIOS , EMBARGOS DE DECLARAÇÃO e RECURSO ESPECIAL nos referidos processos.

3.2 – DOS PAGAMENTOS REALIZADOS PELO BANCO ITAU-UNIBANCO S/A E ITAU-UNIBANCO HOLDING S/A

No caso do Itaú Unibanco e Itaú-Unibanco Holding (doravante a serem chamados de ITAU), os pagamentos totalizaram os valores de R\$ 37.416.426,18, entre os anos-calendário de 2010 a 2015, a título de honorários pagos diretamente às empresas Pagnozzi, JLT, Maxconsult, Melmac e Ascon (empresas noteiras).

Os documentos apresentados pelo ITAU que embasariam essas operações ficaram restritos (i) nas notas fiscais emitidas pelas empresas noteiras e nos respectivos comprovantes de pagamento identificados, (ii) na comprovação parcial do ressarcimento de responsabilidade do Bank of America Corporation e (iii) nas correspondências entre o Bank of America e o ITAU.

Em que pese toda essa documentação, e ainda o fato de que não houve a formalização de contratos de prestação de serviços, o próprio ITAU reconheceu que ficou prejudicada a apresentação dos elementos que comprovariam a efetiva prestação dos serviços (tais como:

“relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, com avaliação dos serviços pactuados e dos resultados finais, propostas técnicas firmadas entre as partes, papéis de trabalho aplicáveis à espécie, documentos de planejamento e controle, impugnações, recursos e manifestações de inconformidade”, conforme solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal) alegando que não possui a gestão ou a guarda desses documentos e que tais questionamentos deveriam ser direcionados ao Bank of America, uma vez que tais pagamentos foram feitos por conta e ordem deste em razão da aquisição do Bank Boston pelo Grupo Itaú, em 2006, ocasião em que foram estipuladas as responsabilidades da vendedora quanto às contingências tributárias de fatos geradores anteriores à aquisição conforme definido na cláusula 8.1(g) do contrato de aquisição do Bank Boston.

Em razão dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo Itaú Unibanco e pelo Itaú Unibanco Holding, o Bank of America Brasil foi intimado a esclarecer sobre tais alegações. Em sua resposta, confirmou o direito do Itaú Unibanco quanto à questão do ressarcimento pelo Bank of America Corporation. No mais, a sua resposta foi evasiva, declarando apenas que os pagamentos efetuados pelo Itaú Unibanco, relacionados no Termo de Intimação Fiscal, não são seus, mas, sim, do Itaú Unibanco que adquiriu as empresas do BankBoston. Os demais documentos apresentados pelo Bank of America Brasil se referem apenas aos seus pagamentos efetuados diretamente às empresas noteiras (como os casos das SCP's, já relatados), não relacionados com os pagamentos efetuados pelo Itaú Unibanco.

A resposta do Bank of America Brasil não encontra guarida nos documentos e informações apresentados pelo ITAU, pois, eles demonstram que, à época dos fatos, havia uma intensa correspondência entre o Bank of America Brasil e as empresas envolvidas, no sentido de viabilizar os pagamentos do Itaú Unibanco às empresas noteiras e que, além disso, houve os ressarcimentos ao Itaú Unibanco pelo Bank of America Corporation (EUA). Ou seja, o Bank of America Brasil detinha todo o conhecimento e controle de todos os processos fiscais.

Frise-se ainda o fato de que o Sr. Walcris Rosito foi Diretor Presidente do Bank of America Brasil até junho de 2014 e ao mesmo tempo era o representante legal, no Brasil, do Bank of America National Association, CNPJ nº 05.781.553/0001-42, e do Bankamerica International Financial Corporation, CNPJ nº 05.706.503/0001-09 (sociedades organizadas, com sede nos Estados Unidos da América, e únicas sócias do Bank of America Brasil Ltda)³.

No presente caso, os documentos apresentados são insuficientes para se comprovar a prestação dos serviços. As notas fiscais, por exemplo, descrevem sucintamente os serviços prestados e os correspondentes processos fiscais. No entanto, podemos afirmar que os serviços ali descritos nunca foram realizados pelas empresas noteiras especialmente porque os mencionados processos fiscais foram comprovadamente defendidos por diversos escritórios de advocacia, não havendo nenhuma peça processual elaborada pelas noteiras.

De fato, efetuamos um levantamento dos processos fiscais⁴ e constatamos que: i) tratavam-se em sua maioria de Autos de Infração de DCTF e pedidos de restituição/compensação, ii) que em todos estes processos não havia nenhuma peça processual elaborada pelas empresas noteiras (PAGNOZZI, JLT, ASCON, MAXCONSULT ou MELMAC), seja na defesa, na impugnação, nos recursos, nas manifestações, etc, e nem mesmo havia instrumentos subscritos pelas instituições outorgando poderes de representação para essas empresas perante a RFB, e iii) as peças processuais foram formalizadas por outros escritórios de advocacia contratados como LEO KRAKOWIAK e MATTOS FILHO e pelo corpo jurídico do próprio BANK BOSTON.

³ Essas informações constam na 8ª Alteração do Contrato Social do Bank of America Brasil Ltda, em 24 de junho de 2014, ocasião em que houve a renúncia do Sr. Walcris Rosito que era o diretor presidente e a assunção do Sr. Felipe Esberard de Vasconcelos Beltrão, CPF/MF nº 258.491.458-18. Doc. 02 entregue em resposta ao TIF de 06/07/2016.

⁴ As cópias das peças efetuadas no curso dos Processos Administrativos citados encontram-se no Documento “Peças – Processos Administrativos” constante no presente PAF

Vejamos, a seguir, alguns exemplos desse levantamento:

a) Emitente: JLT, NF nº 22, 04/04/2012, R\$ 118.642,41, PAF 16327.002232/2002-20 relacionado ao Boston Comercial e Participações Ltda: neste processo constam diversas peças processuais elaboradas pelo Escritório Leo Krakowiac datadas em 18/06/2002, 22/01/2007 e 11/09/2008. Não constam peças elaboradas pela JLT.

b) Emitente: Pagnozzi, NF nº 95, 02/04/2013, R\$ 250.000,00, PAF 10880.010951/97-14, relacionado ao Bank of America Brasil Ltda⁵: neste processo constam diversas peças processuais elaboradas pelo Escritório Leo Krakowiac datadas em 12/07/2004, 27/12/2013 e 30/01/2014. Não constam peças elaboradas pela Pagnozzi.

c) Emitente: Maxconsult, NF nº 101, 23/04/2013, R\$ 1.125.000,00, PAF 13896.001531/98-10, relacionado ao Boston Administração e Empreendimentos Ltda: nesse processo constam peças processuais elaboradas por advogados contratados, datadas em 25/06/2004, 13/11/2008 e 26/03/2010. Não constam peças elaboradas pela Maxconsult.

d) Emitente: Melmac, NF nº 528, 01/08/2011, R\$ 1.528.772,20, PAF 16327.002231/2002-85, relacionado ao Boston Comercial e Participações Ltda: neste processo constam diversas peças processuais elaboradas pela Advocacia Krakowiac S/C datadas em 19/06/2002 e 09/03/2006. Não constam peças elaboradas pela Melmac.

e) Emitente: ASCON, NF nº 85, 14/02/2011, R\$ 150.000,00, PAF 10880.005156/2002-42 relacionado ao BankBoston Banco Múltiplo S.A. (atual Banco Itaubank S.A.): neste processo consta pelo menos uma peça processual elaborada pelo Escritório de Leo Krakowiac datada em 19/01/2004. Não constam peças elaboradas pela ASCON.

Portanto, a realidade é que nem o Itaú Unibanco, nem o Bank of America Brasil e nem os representantes das empresas noteiras conseguiram comprovar a efetividade da prestação lícita dos serviços relativos aos processos indicados nas respectivas notas fiscais.

Saliente-se ainda que as diversas declarações tomadas a termo das pessoas envolvidas na organização, ou seja, as pessoas ligadas às empresas noteiras, das quais transcrevemos trechos desses depoimentos ao longo deste TVF, corroboram no sentido de que os pagamentos das instituições às empresas noteiras tiveram uma causa não lícita.

E como parte de todo o esquema, as notas fiscais e demais elementos apresentados serviram para dar uma aparência de legalidade e justificar a movimentação de recursos financeiros oriundos das instituições financeiras para beneficiar, ao final, diretores do Bank Boston, captadores de clientes, agentes públicos e beneficiários não identificados, conforme quadro REAIS BENEFICIÁRIOS, constante do final do item 3.3 – Análise do Fluxo Financeiro.

No caso da PAGNOZZI, analisamos a documentação apresentada e, ainda, fizemos um levantamento dos processos elencados nas cartas propostas, onde constatamos que não havia nenhuma documentação que comprovasse qualquer tipo de prestação dos serviços, relacionados nas cartas propostas, tais como: **i)** Memorial Técnico para subsidiar impugnações, Recursos Voluntários e Especiais; **ii)** Relatórios de acompanhamento dos processos em andamento na esfera administrativas – procuração e/ou carta endereçada a Receita Federal do Brasil sobre situação dos processos; **iii)** Peças em defesa, dos processos, na esfera judicial.

Infere-se dos trechos acima extraídos do TVF, que as SCP's das quais a empresa do RECORRENTE era sócia ostensiva foram contratadas para, supostamente, prestar serviços de consultorias em determinados processos administrativos em tramite no CARF. Ocorre que, a

⁵ Trata-se de processo relativo à compensação com débitos de terceiros envolvendo o Banco Itaubank S.A. (atual denominação de BankBoston Banco Múltiplo S.A. adquirido pelo Itaú Unibanco)

fiscalização constatou que na maioria dos casos os processos eram patrocinados por outros escritórios de advocacia, notadamente advocacia Krakowiak e Mattos Filho, não havendo apresentação de peças processuais ou a demonstração de qualquer serviço prestado pelas empresas “noteiras”, assim denominadas no TVF.

Ademais, nos processos em que as SCP's efetivamente apresentaram as peças processuais (impugnações, recursos voluntários etc), elas eram todas assinadas pela Dra. Manoela Bastos, que recebia aproximadamente R\$ 150.000,00 por processo, valor consideravelmente inferior ao montante efetivamente pago pelo BANK OF AMERICA e GRUPO ITAÚ às demais empresas integrantes das SCP's, sobretudo à sócia ostensiva.

Logo, os responsáveis pela operação zelotes (Polícia Federal, Ministério Público Federal etc) concluíram que os contratos formalizados tinham o único intuito de ocultar o pagamento realizado em contraprestação ao ilícito praticado pela organização criminosa, que era facilitar a exoneração de créditos tributários regularmente lançados em face das instituições financeiras.

No item 3.3 do TVF (fls. 97/100), a fiscalização analisa o fluxo financeiro das operações (*follow the money*), através dos documentos obtidos por intimações e através da movimentação financeira obtida mediante RMF, a fim de constatar os reais beneficiários do “esquema” montado pelos envolvidos. Sobre o RECORRENTE, citou o seguinte:

- Captadores MARIO PAGNOZZI JUNIOR e JOSE TERUJI TAMAZATO que, por intermédio de suas Pessoas Jurídicas recebiam vultosos valores que, ao final, chegaram as Pessoas Físicas na qualidade de sócio.

(...)

	Valores Recebidos pelos Intermediários e Advogados						TOTAL
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
MUSSI & SANDRI	1.785.000,00		2.370.000,00	497.600,00			4.652.600,00
JLT	5.811.154,15	3.701.123,33	1.870.402,92	2.296.429,29	2.281.272,47	286.926,65	16.247.308,81
PAGNOZZI	5.387.532,58	3.550.822,01	3.669.451,87	2.404.356,48	913.759,67	286.926,65	16.212.849,26
ASCON	1.960.000,00	524.604,45	750.000,00				3.234.604,45
MAXCONSULT				975.000,00			975.000,00
MELMAC	1.150.000,00	2.558.020,66	2.509.191,74	3.732.232,58	2.150.022,13	447.500,00	12.546.967,11
MANOELA BASTOS	150.000,00		150.000,00	350.000,00			650.000,00
GUSTAVO ZACHARIAS	224.000,00						224.000,00
TOTAL	16.467.686,73	10.334.570,45	11.319.046,53	10.255.618,35	5.345.054,27	1.021.353,30	54.743.329,63

LEGENDA: EMPRESAS DE FACHADA - "LARANJAS"
ADVOGADOS CONTRATADOS INFORMALMENTE

FICOU EVIDENCIADA A TOTAL FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DE SERVIÇOS LÍCITOS PRESTADOS, PELOS AGENTES ENVOLVIDOS NA OPERAÇÃO, PROPORCIONAL AOS VULTOSOS RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

O QUE REALMENTE SE CONSTATA É QUE O SRs. MARIO PAGNOZZI JUNIOR E JOSÉ TERUJI TAMAZATO, PELO NÍVEL DE RELACIONAMENTO QUE DETINHAM, EXERCIAM UM PAPEL DE LIDERANÇA DE UM GRUPO ORGANIZADO OBJETIVANDO

ESTABELECE UM ELO DE LIGAÇÃO ENTRE A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA E AGENTES PÚBLICOS, FUNCIONÁRIO DA RECEITA FEDERAL E CONSELHEIROS DO CARF, COM A FINALIDADE DE OBTER RESOLUÇÕES FAVORÁVEIS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS.

OPERAÇÕES ESTAS SIMULADAS EM CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM RECEBIMENTO DE HONORÁRIOS E SEREM DISTRIBUÍDOS ENTRE AS DIVERSAS EMPRESAS DE CONSULTORIA “DENOMINADAS DE PARCEIRAS” PARA SEREM REPASSADOS POSTERIORMENTE AOS REAIS BENEFICIÁRIOS.

Considerando todos estes fatos expostos, concluiu a fiscalização que o RECORRENTE praticou atos simulados com o intuito de ocultar o fato gerador da obrigação tributária. Isto porque, a pessoa jurídica PAGNOZZI, que efetivamente recebeu os recursos, não realizava qualquer atividade, e sua finalidade era apenas encobrir os pagamentos que deveriam ter sido efetuados para o contribuinte MARIO PAGNOZZI JÚNIOR.

Os principais elementos que levaram a fiscalização a concluir que a PAGNOZZI atuava apenas como interposta pessoa foram (fls. 101 e ss):

- Falta de infraestrutura adequada à prestação lícita dos serviços, uma vez que não possuía corpo jurídico próprio, sendo que a “parceira” advogada MANOELA BASTOS DE ALMEIDA, (Contratada informalmente e sem poderes para representar o escritório) utilizou da ajuda de funcionário público e escritórios de conselheiros do CARF na elaboração das peças processuais onde consta sua assinatura. Acrescente-se também o fato de que o código de atividade econômica do escritório delimita sua atividade em consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, não se incluindo, portanto, atividades dos operadores do direito.
- Contratos de prestação de serviços de assessoria sem qualquer formalismo que, apesar dos valores vultosos deles decorrentes, foram realizados sem nenhum registro público. Desta forma, os efeitos relativos aos mesmos não se operam em relação à Receita Federal do Brasil, pois faltam-lhe o requisito principal: registro público. Com efeito, assim dispõe o artigo 221 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002)⁶
- Maioria dos Processos Administrativos Fiscais (PAF) são defendidos por outras pessoas: implausibilidade da atuação do escritório de consultoria do contribuinte no acompanhamento dos PAFs cujas peças processuais são de autoria de outros escritórios de advocacia ou do próprio corpo jurídico das Instituições Financeiras.
- Utilização de contratos (Sociedade em Conta de Participação) simulados: indícios de que foram antedatados, confeccionados sob medida, de forma casuística, com o objetivo de evitar ou diminuir, de forma indevida, a tributação dos reais beneficiários.
- Escrituração Contábil sem registro na junta comercial. Os livros fiscais, ou o Livro Caixa nos casos em que se aplica, é exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e seu registro em órgão competente é condição legal e fiscal como elemento de prova, conforme dispõe o art. 527 combinado com o art. 923 do RIR/99.
- Total falta de elementos que comprovem a efetiva prestação de serviços lícitos: o contribuinte em nenhum momento apresentou documentação hábil e idônea da efetividade de serviço lícito prestado por seu escritório ou por seus “parceiros subcontratados”.

⁶ Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

- Utilização de Interpostas pessoas para realizar a distribuição de valores: empresas de fachada que, sem qualquer estrutura, onde os valores a crédito se equiparam aos valores a débito em sua movimentação financeira, sem valores relativos a retiradas dos sócios “laranjas”, transferiam dinheiro aos outros atores envolvidos. Informação corroborada não só pelos documentos probatórios como também pelos depoimentos que atestam a falta de prestação de serviços por parte das empresas envolvidas e controle das operações por parte do contribuinte.
- Parte dos valores alcançavam empresas relacionadas aos diretores das Instituições Financeiras que assinaram as contratações e/ou autorizavam os pagamentos, como também para escritórios de advocacia pertencentes a Conselheiros do CARF, comprovando o vínculo entre as partes.
- Prática reiterada dos atos fraudulentos, haja vista *modus operandi* dos atores envolvidos se dar desde até mesmo antes de 2010 até 2015.

Em razão destes fatos, entendeu a fiscalização que “*não há plausibilidade jurídica em defender a utilização da empresa de prestação de serviço de Consultoria em Gestão Comercial, para valores recebidos sem qualquer comprovação da efetividade de serviço lícito prestado*” (fl. 103). Ponderou que, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Civil, a validade do negócio jurídico requer a existência de objeto lícito, possível, determinado ou determinável; assim, entendeu que tais valores teriam sido recebidos fora do âmbito da PJ e, portanto, o real contribuinte do imposto era a pessoa física do RECORRENTE, e não a empresa criada, na medida em que é ele quem teve a relação direta com o ato ilícito que gerou o recebimento dos valores.

Afirmou a fiscalização que o RECORRENTE “*buscou encobrir os fatos, dando natureza de legalidade aos valores recebidos na sua pessoa física, atribuindo ao seu escritório de ‘consultoria’ a suposta prestação de serviços de assessoria na defesa administrativa de processos fiscais*”; na verdade, a sua real intenção seria receber vultuosos valores por intermédio de sua PJ e, ademais, ponderou que “*não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos*” (fl. 104/105).

Logo, entendeu que o RECORRENTE é quem deve arcar com a exação.

Deste modo, considerou os valores pagos pelas instituições financeiras como rendimentos tributáveis do contribuinte, que deveriam ter sido incluídos na tabela progressiva do imposto de renda, nos termos do art. 3º, § 1º e §4º da Lei nº 7.713/88. Os valores considerados omitidos encontram-se sintetizados na tabela abaixo:

ANO	Valor considerado Omissão de Rendimento - IRPF
2010	4.640.107,10
2011	3.154.905,46
2012	3.132.160,13
2013	2.213.586,19
2014	857.563,41
2015	269.280,69

Alerta-se que descrição dos pagamentos realizados pelas instituições financeiras foi inserida no ANEXO I do termo de intimação fiscal, adiante reproduzido (fl. 113):

ANEXO I – TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

	Empresa Pagadora	CNPJ	NF Emitida	Data Emissão	Data_Pag	Valor bruto	Valor_Liquido	DOC
2010	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	290	09/12/2009	20/01/2010	1.736.677,48	1.543.037,94	1
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	10	01/10/2010	01/11/2010	1.994.473,67	1.772.039,85	2
	Requerer*							
	JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	01.586.564/0001-10			04/08/2010		2.080.000,00	3
	Valor a ser Tributado na Pessoa Física					5.811.151,15	5.395.077,79	
2011	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	11	14/02/2011	01/04/2011	810.602,66	720.220,46	4
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	12	26/05/2011	02/06/2011	392.500,00	348.736,25	5
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	15	01/08/2011	03/08/2011	1.468.772,21	1.305.003,80	6
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	17	25/10/2011	04/11/2011	268.195,81	238.291,98	7
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	18	18/11/2011	24/11/2011	298.266,05	265.009,39	8
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	19	07/12/2011	20/12/2011	462.786,60	411.185,89	9
	Valor a ser Tributado na Pessoa Física					3.701.123,33	3.288.447,77	
2012	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	20**	23/03/2012	24/04/2012	148.000,00	131.498,00	10
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	21	02/04/2012	12/04/2012	148.000,00	131.498,00	11
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	22	04/04/2012	12/04/2012	118.682,42	105.449,35	12
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	23	04/04/2012	12/04/2012	122.056,71	108.447,39	13
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	25	10/10/2012	19/10/2012	77.891,29	69.206,42	14
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	26	17/10/2012	25/10/2012	355.772,50	316.103,86	15
	Requerer*							
	JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	01.586.564/0001-10			28/06/2012		900.000,00	16
	Valor a ser Tributado na Pessoa Física					1.870.402,92	1.762.203,02	
2013	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	28***	04/02/2013	04/02/2013	238.393,40	211.812,55	17
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	30	02/04/2013	12/04/2013	250.000,00	222.125,00	18
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	31	23/04/2013	30/04/2013	650.922,80	578.344,93	19
	BANK OF AMERICA DO BRASIL	33.140.666/0001-02	33	20/05/2013	23/05/2013	187.500,00	166.593,75	20
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	34	24/06/2013	01/07/2013	365.863,09	325.069,37	21
	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A	60.872.504/0001-23	35	20/08/2013	26/08/2013	210.000,00	186.585,00	22
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	36	01/10/2013	11/10/2013	112.500,00	99.956,23	23
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	37	18/10/2013	23/10/2013	125.000,00	111.062,50	24
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	38	14/11/2013	25/11/2013	156.250,00	138.828,63	25
	Valor a ser Tributado na Pessoa Física					2.296.429,29	2.040.377,98	
2014	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A	60.872.504/0001-23	39	14/01/2014	23/01/2014	210.000,00	186.585,00	26
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	40	06/02/2014	13/02/2014	56.038,72	49.790,42	27
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	41	10/03/2014	21/03/2014	71.533,83	63.539,81	28
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	42	20/03/2014	26/03/2014	501.655,00	445.720,45	29
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	43	24/04/2014	02/05/2014	189.335,06	168.224,22	30
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	44	16/05/2014	27/05/2014	93.460,71	87.712,88	35
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	45	02/06/2014	09/06/2014	451.607,03	423.833,21	35
	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	46	10/12/2014	22/12/2014	707.642,11	627.740,03	33
	Valor a ser Tributado na Pessoa Física					2.281.272,46	2.053.146,02	
2015	ITAU UNIBANCO S/A	60.701.150/0001-04	48	09/02/2015	18/02/2015	286.926,65	254.934,33	34
	Valor a ser Tributado na Pessoa Física						254.934,33	

* Valores recebidos em decorrência de Contrato de SCP, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

** Nota Fiscal Cancelada, porém informado pelo Itau Unibanco que houve o pagamento, conforme respostas do Itau-Unibanco S/A.

*** O Itau Unibanco informou em sua resposta a Nota Fiscal nº27. No entanto a mesma foi cancelada e substituída pela NF nº28.

Considerando que houve a existência de condutas fraudulentas do RECORRENTE, a fiscalização entendeu pela aplicação da multa qualificada no percentual de 150%. No entender da autoridade fiscal, ocorreram todas as situações previstas na lei nº 4.502/64 que impõe a qualificação da multa (fls. 108/109):

- Sonegação (artigo 71 da lei nº 4.502/64), na medida em que os rendimentos oriundos da total ausência de prestação de serviços lícitos por parte do contribuinte foram tributados indevidamente na empresa rendimentos obtidos em decorrência das notas fiscais emitidas pela interposta pessoa **PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS LTDA**, mediante interposição fraudulenta, resultando numa tributação reduzida, ao longo de todo o período fiscalizado;
- Fraude (artigo 72 da lei nº 4.502/64), tendo em vista a utilização de pessoas jurídicas interpostas para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido; como também para ocultar os reais beneficiários dos recursos repassados.

- Conluio, tendo em vista o ajuste doloso entre o contribuinte e seus “parceiros”, visando a redução dos tributos devidos e dissimulação da natureza dos rendimentos recebidos.

Impugnação

Devidamente intimada do auto de infração em 16/12/2016, conforme assinatura no termo de ciência de lançamento e encerramento parcial de procedimento fiscal de fl. 138, o RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 148/185 em 17/01/2017.

Preliminarmente o contribuinte alega que faltou aprofundamento ao trabalho fiscal, para deixar cabalmente demonstrado o desvio de receitas devida pela simulação do negócio jurídico, não há prova segura da ocorrência do fato proposto pela autoridade atuante, inexistindo documentação hábil, para constituir-se o Crédito Tributário.

Da mesma forma alega infringência aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Ato contínuo, indaga a ocorrência do instituto da decadência nos períodos de 2010 e 2011, em síntese, de acordo com o disposto no artigo 150 § 4º do CTN, Súmula 436 do STJ, assim como jurisdições e doutrinas citadas. Ademais, argumenta que, ainda se contado de acordo com a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, estaria decaído o crédito relacionado ao período de 2010.

Também defende a sua ilegitimidade no polo passivo, tendo em vista que não restou configurada a sua responsabilidade tributária subsidiária. Isto porque, o fisco não comprovou a simulação do negócio.

No mais, relata que a multa tem caráter confiscatório, tendo em vista que não há razoabilidade e nem mesmo proporcionalidade em a Impugnante ser apenada com reprimenda no patamar de 150% do valor dos tributos lançados e requer, ao final da Impugnação, que o Auto de Infração e Imposição de Multa seja declarado totalmente nulo com a total procedência da Impugnação Administrativa, cancelando-se o crédito tributário, bem como tornando-se nulo o lançamento do mesmo.

Da petição requerendo restituição dos valores pagos

Após a impugnação, a empresa PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S LTDA peticionou, às fls. 204/205, informando que não foi notificada da desconsideração da pessoa jurídica e que os lançamentos realizados não obedeceram as regras inseridas nos artigos 142, § único e 154, § 49 do CTN, que tratam do lançamento e a decadência.

Por fim, para prevenir direitos, tendo em vista o prazo da prescrição, requer a restituição (REPETIÇÃO DE INDÉBITO, artigos 165, I, II e III c/c 168, I e II do CTN) dos

valores pagos, referente aos anos base descritos no item 3 de sua petição, com os acréscimos legais, conforme legislação aplicável.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 544/671):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

PRESCRIÇÃO.

O direito da autoridade administrativa de cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário. In casu, tendo havido a interposição de impugnação, a constituição definitiva do crédito tributário só ocorrerá quando o contribuinte for cientificado da decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

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.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. OBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS. CONSTITUCIONAIS.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador e, existente a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

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 ante 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 ajustamento anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso de prática de sonegação fiscal 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 RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 10/07/2018, conforme AR de fls. 676, apresentou o recurso voluntário de fls. 681/719 em 30/08/2018.

Preliminarmente, no que se refere à tempestividade, o contribuinte alega em petição de fl. 680: *“O peticionário foi intimado em 10.07.2018, do V. Acórdão nº 16-83.094, e tempestivamente apresentou o recurso voluntário para o respectivo órgão (CARF), na data de 08.07.2018; entretanto referida peça recursal foi protocolizada no Processo nº 16327.720854/2016-39, protocolo 72496467122899 (doc. em anexo).*

Isto posto requer seja corrigido o procedimento por se tratar de um erro formal, ou seja, a juntada do recurso voluntário no Processo Administrativo (PAF) de nº 16327.720.730/2016-53, ressaltando-se que tal medida não trará prejuízo a Receita Federal.”

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação, apresentando as seguintes alegações:

- I Nulidade do lançamento por ofensa à defesa, uma vez que não teria sido promovido procedimento de fiscalização sobre o autuado.
- II Decadência e prescrição do crédito tributário.
- III Ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.
- IV Descabimento da reclassificação dos rendimentos para imputá-los à pessoa física do autuado.
- V Ilegalidade do relatório fiscal pelo uso de presunção de fraude, omissão de informações e inobservância das provas dos autos, uma vez que não se caracterizaria simulação.

VI O descabimento da imputação de omissão de rendimentos porque os serviços foram efetivamente prestados pelo escritório de advocacia e os rendimentos devidamente oferecidos à tributação.

VII Descabimento da qualificação da multa de ofício e, subsidiariamente, o caráter confiscatório do percentual imposto

Das Contrarrazões da PGFN ao Recurso Voluntário

Após o Recurso Voluntário, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (NAE/COCAT), apresentou contrarrazões às fls. 807/863.

Através de informações probatórias e elucidativas do relatório fiscal de fl. 28/112 dos autos, a Procuradoria, em exame dos aspectos fáticos, ressalta o papel central do escritório PAGNOZZI e dos demais envolvidos no esquema criminoso, assim como disserta sobre as infrações praticadas pelo interessado, os pagamentos realizados, a ausência de comprovação de efetiva prestação de serviços, alegando haver suficientes e relevantes elementos probatórios para a formação da convicção do fiscal autuante.

Em adição aos elementos destacados no TVF, mencionou que “o tópico do Relatório COGER, que cuida, em detalhes dos procedimentos empregados objetivando manipular o resultado do julgamento no tópico ‘VIII.DA ANÁLISE SISTEMÁTICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL N. 16327.000299/2006-53.’ Em mensagens eletrônicas, os envolvidos questionavam o grau de proximidade com o relator, a possibilidade de pedir vistas (atribuição de Conselheiro) e teceram comentários sobre os custos a serem incorridos tendo em vista a existência de “conselheiros assustados” (fl. 839).

Com relação a extinção do crédito pela decadência, é elucidado que com o advento da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos (art. 2º). Porém, a Lei nº 8.134, de 12/04/1990, fixou deduções que seriam utilizadas apenas na declaração de ajuste anual e manteve o IRPF devido mensalmente, mas a título de antecipação. Conforme se infere dos arts. 9º e 10 da Lei nº 8.134, de 1990, todos rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributados exclusivamente na fonte e os de tributação definitiva, independentemente de serem tributados mensalmente, estão sujeitos ao ajuste anual.

Tendo em vista que a contagem do prazo decadencial, verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, a decadência do lançamento é regulada exclusivamente pelo que dispõe o inciso I do art. 173 do CTN. Logo, chega-se à conclusão de que decorreu prazo decadencial, pois os fatos geradores mais remotos ocorreram no ano de 2010, deveriam, portanto, ser declarados em 2011. Assim, constatou que a ciência do auto de infração, que se deu em 16.12.2016, ocorreu antes de escoado o prazo decadencial.

Acerca das alegações relativas à suposta nulidade do lançamento por ter o Fisco se baseado em presunções e ignorado a prova produzida nos autos, a Procuradoria defende que os elementos foram detidamente analisados pela autoridade fiscal e que consta no Termo de

Verificação Fiscal que se cotejaram contratos, notas fiscais, pagamentos, movimentação bancária, processos administrativos fiscais e mensagens eletrônicas, de forma a encontrar correlação entre “a prestação de serviços” e a percepção de pagamentos.

Também contradiz as alegações do recorrente acerca da aventada ofensa aos diversos princípios explanados no respectivo Recurso Voluntário.

Ante o assunto da ausência de prestação de serviços e prova de práticas ilícitas, a Procuradoria demonstra vultuosas informações acerca das investigações realizadas na operação Zelotes e conclui que não houve efetiva prestação de serviços por parte da pessoa jurídica PAGNOZZI, existindo, por outro lado, convergentes indícios no sentido de que a sociedade foi interposta para dissimular o recebimento de remuneração pelas práticas ilícitas promovidas por seu principal sócio, MARIO PAGNOZZI JR., bem como para permitir que ele promovesse a distribuição de vantagens ilícitas para outros envolvidos. Ademais, comprova a adequada identificação do fato gerador do tributo e argumenta que não há qualquer dúvida de que o sócio tinha efetivo controle sobre os valores recebidos pela pessoa jurídica, ou seja, a disponibilidade econômico-financeira para a pessoa jurídica importava disponibilidade para o sócio e a percepção dos valores auferidos no esquema fraudulento se deu pelo sócio da empresa.

No mais, defende o cabimento da multa em sua forma qualificada.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Da Tempestividade

De início, o RECORRENTE alega que o Recurso Voluntário é tempestivo, pois foi protocolizado no prazo previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, mas que, por lapso, indicou outra numeração do processo.

Para comprovar suas alegações, apresenta às fls. 735 a cópia de uma solicitação de juntada enviada em 08/08/2018, para o processo nº 16327.720854/2016-39.

Em consulta ao sistema Comprot, verificou-se que o processo nº 16327.720854/2016-39 é relativo a ARROLAMENTO DE BENS formalizado em desfavor do RECORRENTE. Sendo assim, é um processo que, de fato, possui relação com o presente caso.

Por sua vez, em consulta aos autos do processo nº 16327.720854/2016-39, foi verificado que o documento juntado aos autos do referido processo em 08/08/2018 às 18h49, foi a minuta do recurso voluntário referente a este caso.

Sendo assim, constata-se que, de fato, o contribuinte apresentou o mesmo recurso voluntário ora analisado naquele processo, e na data informada.

Deste modo, considerando o princípio da verdade material, entendo que a protocolização de Recurso Voluntário em processo equivocado não afeta a tempestividade do recurso, especialmente em razão da inexistência de prejuízo para Receita Federal do Brasil.

Portanto, o recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade – Inexistência de procedimento de fiscalização sobre o autuado – cerceamento do direito de defesa

Conforme elencado no relatório fiscal, o contribuinte alega nulidade do auto de infração ocasionada pela suposta ausência de procedimento de fiscalização em face de sua pessoa física, findando por violar a sua ampla defesa.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

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.

§ 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.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Pois bem, no presente caso, o RECORRENTE alega que houve cerceamento do direito de defesa, na medida em que não foi intimado da abertura de fiscalização.

Como bem pontuado nas contrarrazões da Fazenda Nacional, apenas após a lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal. Até este momento, vigora a fase inquisitória, que é pautada pela investigação das condutas praticadas pelo fiscalizado. Neste momento, não há que se falar em direito à ampla defesa, na medida em que nada é imputado ao contribuinte. Neste sentido é a jurisprudência do CARF:

ATOS ANTERIORES AO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. O direito à ampla defesa e ao contraditório somente se instalam e são exercíveis no processo administrativo (governado pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei n. 9.784/99), que se inicia com a pretensão resistida (contencioso).

(acórdão nº 2301006920, sessão de 16/1/2020)

Vale ressaltar que, s.m.j., é incorreto falar em absoluta ausência de ampla defesa na fase inquisitória, mas sim de “ampla defesa” mitigada, na medida em que é possível, em caráter de exceção, que a ausência de determinados atos nesta fase implique na nulidade do lançamento. É, por exemplo, a hipótese de nulidade por ausência de intimação do titular da conta bancária no lançamento por omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/1996).

Deste modo, existirá nulidade por cerceamento de defesa na fase inquisitória do auto de infração nos casos de lançamento por presunção, quando a legislação estabelece a necessidade da intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos.

Contudo, este não é o caso abordado nos autos.

Trata-se de lançamento efetuado após amplo processo de investigação, no qual ficou efetivamente comprovado a existência de valores recebidos pela Empresa PAGNOZZI, pagos por instituições financeiras como contraprestação aos ilícitos praticados pelo RECORRENTE.

A ausência de esclarecimentos prévios na fase inquisitória não implicou em nenhuma “majoração” do lançamento, razão pela qual entendo que não restou comprovado o efetivo prejuízo sofrido pelo contribuinte decorrente da sua ausência de notificação da abertura

de fiscalização em face de sua pessoa física. Deste modo, inexistindo prejuízo, é imperioso reconhecer a ausência de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

Ademais, a prévia intimação do contribuinte não é, à exceção dos casos exigidos em lei, imprescindível à lavratura do auto. Nesse sentido, a 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."

É justamente a hipótese dos autos. Durante o procedimento de investigação da operação Zelotes, o fisco obteve vasta documentação, que, por si só, era capaz de formar o convencimento do auditor fiscal, sendo desnecessário a intimação do sujeito passivo para prestar qualquer esclarecimento.

Além disto, cumpre destacar que o MPF e, posteriormente, o Termo de Início de Procedimento Fiscal são instrumentos de mero controle administrativo, não protraindo efeitos no que toca à legalidade da constituição do crédito tributário. Nesse mesmo sentido caminha a Jurisprudência deste Colegiado:

MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração. (Acórdão 3201003.145 Sessão de 25.09.2017)

Logo, não há qualquer ato apto a ensejar a nulidade do auto de infração.

Decadência

Em síntese, o RECORRENTE alega a extinção do crédito tributário dos anos de 2010 e 2011 por decadência, em razão do transcurso de mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Quanto à suposta decadência, é preciso esclarecer que o fato gerador do IRPF é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005,2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇOIA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.

O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.

(...)”

Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

(acórdão nº 2402-005.594; 19/01/2017)

Ademais, para o bom emprego da decadência, é necessário entender qual será o termo inicial da contagem do prazo de 5 anos. O RECORRENTE defende que ele deverá ser contado com base na regra prevista no art. 150, §4º, do CTN, que assim dispõe:

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**. (Grifou-se)

Percebe-se que o próprio CTN estabelece uma ressalva para contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador: a existência de dolo, fraude ou simulação. No presente caso, conforme será melhor abordado no tópico relacionado à majoração da multa de ofício, entendo que houve simulação praticada pelo RECORRENTE, ao criar pessoa jurídica cujo único propósito era dificultar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador.

Logo, deverá ser aplicada regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN:

“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;”

Assim, apenas iniciará a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso do imposto de renda das pessoas físicas, as informações de rendimentos e tributação somente são prestadas pelos contribuintes no exercício seguinte ao ano-calendário em que ocorreram. Deste modo, antes da apresentação de ajuste anual, não é possível ao fisco efetuar o lançamento.

Tomando como base o ano-calendário mais remoto, de 2010, as informações são declaradas pelos contribuintes pessoas físicas em abril de 2011, então apenas a partir desta data é que o lançamento poderia ser efetuado pela autoridade fiscal. Não há como ser diferente, pois o lançamento de créditos sujeitos ao ajuste anual no próprio ano do recebimento dos rendimentos seria prematuro, dado que o contribuinte ainda teria que apresentar a declaração de ajuste onde informaria tais créditos, bem como as eventuais deduções.

Neste sentido, para o ano-calendário 2010, o lançamento pode ser efetuado a partir de 2011, sendo certo que o *“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o*

lançamento poderia ter sido efetuado” é o dia 1º/01/2012. Assim, o prazo final para a realização do lançamento foi o dia 1º/01/2017.

Considerando que a data de intimação do RECORRENTE foi 16/12/2016 (fls. 138) não houve o transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos estabelecido pelo art. 173, I, do CTN. Portanto, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.

Prescrição

O RECORRENTE defende, também, que houve a prescrição do direito de exigir o crédito tributário, na medida em que o lançamento foi regularmente efetuado pela empresa PAGNOZZI ao apresentar sua DCTF informando como rendimento os valores exigidos do RECORRENTE. Assim, considerando que a apresentação da DCTF é suficiente para constituir o crédito tributário, nos termos da súmula 436 do STJ, houve a prescrição do direito de executá-lo.

Entendo por julgar prejudicada esta alegação do contribuinte, na medida em que não está em análise o crédito tributário declarado em DCTF pela empresa PAGNOZZI.

Alerta-se que o eventual reconhecimento da prescrição do direito de a Fazenda Nacional executar os valores já constituídos pela PAGNOZZI através de sua DCTF não afeta o direito do Fisco, dentro do prazo decadencial, de rever as informações relacionadas aos fatos geradores e constituir novo crédito tributário.

Em outras palavras, o fato da PAGNOZZI ter informado que devia “R\$ 100” reais a título de IRPJ em sua DCTF, não ter pago estes valores e a Fazenda Nacional não ter exercido seu direito de executá-lo judicialmente, em nada afeta o direito do fisco de analisar o período fiscalizado e efetuar novo lançamento do tributo em face da parte que entende ser o efetivo contribuinte. Apenas a decadência afeta o direito do fisco analisar este período, e, como visto no tópico anterior, não houve qualquer decadência.

MÉRITO

Dos princípios constitucionais e da tributação na pessoa física de rendimentos declarados na pessoa jurídica.

De início, cabe pontuar que o contribuinte defende que não foram observados os seguintes princípios constitucionais no presente caso: (i) princípio da legalidade, (ii) princípio da impessoalidade, (iii) princípio da moralidade, (iv) princípio da publicidade, (v) princípio da eficiência; e (vi) princípio da materialidade.

No seu entender, a violação destes princípios seria causa de nulidade do auto de infração.

Contudo, conforme pontuado anteriormente neste voto, no processo administrativo fiscal apenas são nulos os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, o contribuinte apenas faz alegações genéricas acerca da não observância destes princípios, sem sequer detalhar quais seriam as situações fáticas em que os mesmos não foram observados, e como tal situações se desdobraria em um cerceamento do direito de defesa. Deste modo, não foi comprovado no caso que a suposta não observância destes princípios implicou em cerceamento do direito de defesa, circunstância que impede o reconhecimento de qualquer nulidade.

Além disto, caso o contribuinte tenha alegado a violação destes princípios como uma maneira indireta de pleitear a inconstitucionalidade do lançamento, vale ressaltar que tal matéria é estranha a este órgão julgador, na medida em que a competência para apreciar a constitucionalidade das normas e atos é do poder judiciário, nos termos da Súmula nº 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2

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

Deste modo, analisar-se-á os fundamentos apresentados pelo RECORRENTE para defender a legitimidade da tributação destes rendimentos na pessoa jurídica da PAGNOZZI, e não em sua pessoa física.

Tal qual descrito no relatório, a identificação do RECORRENTE (pessoa física) como real contribuinte do imposto incidente sobre os pagamentos efetuados pelas instituições financeiras decorre da forma como era operacionalizado o suposto esquema criminoso: (i) as instituições financeiras firmavam contratos de consultoria jurídica em determinados processos advocatícios com SCP's; (ii) as SCP's eram formadas por empresas cujos sócios eram os agentes públicos envolvidos no esquema (Eduardo Cerqueira Leite), os diretores do Bank of America (Alex e Walcris), e os captadores de clientes (o RECORRENTE e JOSÉ TERUJI TAMAZATO), (iii) apesar dos contratos firmados, quase nenhuma atividade jurídica era desenvolvida pelas empresas, posto que a maioria dos processos eram patrocinados por outros escritórios de advocacia, notadamente advocacia Krakowiak e Mattos Filho.

Por conta disto, concluiu a fiscalização que a existência destas empresas servia para cumprir dois propósitos: (i) reduzir a tributação incidente sobre os valores recebidos em razão do ilícito praticado, na medida em que, na pessoa jurídica estes rendimentos estariam sujeitos ao coeficiente de presunção aplicado ao lucro presumido, culminando em tributação federal média de 14,53% ao invés dos 27,5% aplicável as pessoas físicas, e (ii) atribuir aparência de legalidade aos pagamentos efetuados.

De acordo com o termo de verificação fiscal, os principais elementos que levaram a fiscalização a concluir que a PAGNOZZI atuava apenas como interposta pessoa foram:

- Falta de infraestrutura adequada à prestação lícita dos serviços, uma vez que não possuía corpo jurídico próprio, sendo que a “parceira” advogada MANOELA BASTOS DE ALMEIDA, (Contratada informalmente e sem poderes para representar o escritório) utilizou da ajuda de funcionário público e escritórios de conselheiros do CARF na elaboração das peças processuais onde consta sua assinatura. Acrescente-se também o fato de que o código de atividade econômica do escritório delimita sua atividade em consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, não se incluindo, portanto, atividades dos operadores do direito.

- Contratos de prestação de serviços de assessoria sem qualquer formalismo que, apesar dos valores vultosos deles decorrentes, foram realizados sem nenhum registro público. Desta forma, os efeitos relativos aos mesmos não se operam em relação à Receita Federal do Brasil, pois faltam-lhe o requisito principal: registro público. Com efeito, assim dispõe o artigo 221 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002)⁷
- Maioria dos Processos Administrativos Fiscais (PAF) são defendidos por outras pessoas: implausibilidade da atuação do escritório de consultoria do contribuinte no acompanhamento dos PAFs cujas peças processuais são de autoria de outros escritórios de advocacia ou do próprio corpo jurídico das Instituições Financeiras.
- Utilização de contratos (Sociedade em Conta de Participação) simulados: indícios de que foram antedatados, confeccionados sob medida, de forma casuística, com o objetivo de evitar ou diminuir, de forma indevida, a tributação dos reais beneficiários.
- Escrituração Contábil sem registro na junta comercial. Os livros fiscais, ou o Livro Caixa nos casos em que se aplica, é exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e seu registro em órgão competente é condição legal e fiscal como elemento de prova, conforme dispõe o art. 527 combinado com o art. 923 do RIR/99.
- Total falta de elementos que comprovem a efetiva prestação de serviços lícitos: o contribuinte em nenhum momento apresentou documentação hábil e idônea da efetividade de serviço lícito prestado por seu escritório ou por seus “parceiros subcontratados”.
- Utilização de Interpostas pessoas para realizar a distribuição de valores: empresas de fachada que, sem qualquer estrutura, onde os valores a crédito se equiparam aos valores a débito em sua movimentação financeira, sem valores relativos a retiradas dos sócios “laranjas”, transferiam dinheiro aos outros atores envolvidos. Informação corroborada não só pelos documentos probatórios como também pelos depoimentos que atestam a falta de prestação de serviços por parte das empresas envolvidas e controle das operações por parte do contribuinte.
- Parte dos valores alcançavam empresas relacionadas aos diretores das Instituições Financeiras que assinaram as contratações e/ou autorizavam os pagamentos, como também para escritórios de advocacia pertencentes a Conselheiros do CARF, comprovando o vínculo entre as partes.
- Prática reiterada dos atos fraudulentos, haja vista *modus operandi* dos atores envolvidos se dar desde até mesmo antes de 2010 até 2015.

Já o RECORRENTE alega que os serviços foram efetivamente desenvolvidos pela empresa PAGNOZZI, mediante contratos regularmente firmados com as instituições financeiras, de modo que não é possível a cobrança do imposto em face de sua pessoa física.

Em sua defesa, aduz que a comprovação da prestação dos serviços pode ser feita através do documento denominado “CRONOGRAMA DE SERVIÇOS PRESTADOS”, bem como através das cartas respostas apresentadas a RFB.

Defende que apenas existem estes dois documentos em razão da grande maioria da documentação ser protegida por sigilo fiscal do Bank of America S/A, razão pela qual foi integralmente enviada para o cliente, inexistindo qualquer cópia dos trabalhos realizados. Com relação aos documentos remanescentes, todos foram apreendidos pela Polícia Federal (termo IPL nº 0681/2015-4), circunstância que impossibilitou a apresentação dos documentos neste processo administrativo.

Pois bem, em apertada síntese, todo o cerne da controvérsia do presente caso é saber se existe documentação suficiente para comprovar que os serviços foram efetivamente prestados pela empresa PAGNOZZI.

Em consulta ao depoimento prestado pelo RECORRENTE, infere-se que a atividade supostamente exercida pela empresa PAGNOZZI seria de supervisão dos serviços prestados pelos demais integrantes das SCP's, a ver: (fls. 64/65)

Inquirido sobre os fatos em apuração o DEPOENTE respondeu QUE a DRA MANOELA BASTOS estava à frente dos assuntos de interesse jurídico e tributário conduzidos pelo escritório PAGNOZZI; QUE em caso de necessidade de atuação de parceiros com o escritório PAGNOZZI o senhor JOSE TAMAZATO e a DRA MANOELA BASTOS faziam os trabalhos de contatos com outros escritórios de advocacia, porém sempre reportando ao depoente; QUE a DRA MANOELA BASTOS não era contratada pelo regime CLT, atuando no escritório PAGNOZZI com parceira; EXIBIDOS os contratos “CONTRATOS DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO”, datados de 05/04/2010, em que constam com o partes PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL, BANK OF AMERICA NEGOCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e as empresas JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, CHERMONT MUSSI E SANDRI ADVOGADOS e ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA; RESPONDEU QUE reconhece como suas as rubricas e assinaturas apostas nos documentos; QUE as especificações dos valores a serem repassados aos “sócios participantes” eram estabelecidas pelo senhor JOSE TAMAZATO com a concordância do depoente; QUE tem certeza que quem apresentou a ideia de formalizar SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO foi o senhor LEONARDO MUSSI, até porque o senhor TAMAZATO não tinha expertise nessa área; EXIBIDOS os contratos “CONTRATOS DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO”, datados de 10/09/2010, em que constam como partes PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL, BANK OF AMERICA NEGOCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e as empresas ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, MUSSI SANDRI & PIMENTA ADVOGADOS, JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA e MELMAC CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA; RESPONDEU QUE reconhece como suas as rubricas e assinaturas apostas nos documentos; PERGUNTADO se as SCPs foram assinadas na data de sua elaboração ou data próxima RESPONDEU QUE não se recorda a data específica; PERGUNTADO qual razão de terem sido formalizadas as SCP RESPONDEU QUE inicialmente o depoente não concordou com a estratégia de formalização de SCPs, nem a DRA MANOELA BASTOS, que também foi contra; QUE o BANK BOSTON conhecia todos os envolvidos na prestação do serviço; QUE tem certeza que os representantes do BANK BOSTON concordaram com a estratégia de formalização de SCPs, tanto assim que as assinaram; EXIBIDA a mensagem eletrônica trocada entre jttamazato@uol.com.br e mario@pagnozzi.com.br em que constam valores a serem distribuídos entre as pessoas físicas e jurídicas ali consignadas e onde existe correspondência entre os valores devidos a ASCON, a CHERMONT, MUSSI & SANDRI e MANOELA BASTOS RESPONDEU QUE no tocante ao termo ‘WAL’ associado ao nome do senhor JOSE TAMAZATO tal expressão se refere a WALCRIS ROSITO; QUE o nome “Eduardo” relacionado a “1.010” Ascon Consultoria Empresarial LTDA” trata-se de EDUARDO CERQUEIRA; QUE esclarece que parte dos “1.010.000,00” era devida à ASCON e uma outra parte deveria ser repassada ao senhor EDUARDO CERQUEIRA.

Lembramos que, no caso específico, o RECORRENTE supostamente foi contratado em conjunto com outras empresas para atuar na elaboração da defesa de processos administrativos de titularidade do BANK OF AMERICA e do GRUPO ITAÚ.

Ademais, analisando o objeto dos contratos sociais das SCP's, é possível observar que além da supervisão, a empresa PAGNOZZI seria supostamente responsável pelos serviços

privativos da advocacia (Doc.10 do “Termo De Anexação De Arquivo Não-Paginável – Documentos comprobatórios TVF - DOCs nº5 ao 34” – fl. 27):

1. DO OBJETO:

1.1. A **Sociedade** tem por objetivo disciplinar a colaboração recíproca no trabalho profissional a ser executado pelos Sócios, bem como o expediente e resultados patrimoniais auferidos na prestação de serviços. Os serviços privativos da advocacia, conforme previsto no Estatuto dos Advogados, serão exercidos individual e exclusivamente pelos sócios do **SÓCIO OSTENSIVO**, que responderão subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados ao cliente (BOSTON), por ação ou omissão, sem prejuízo da responsabilização disciplinar do sujeito causador do dano. O **SÓCIO PARTICIPANTE** atuará de forma subsidiária ao **SÓCIO OSTENSIVO** visando à **defesa no âmbito administrativo dos interesses do BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.**, nos autos do Processo Administrativo nº 16327.000299/2006-53, que se encontra em trâmite no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, cujo crédito tributário autuado remanescente em 14 de setembro de 2009 era da ordem de R\$ 199.462.946,26, conforme informado pelo **SÓCIO OSTENSIVO**.

O trecho acima foi retirado do contrato firmado entre a PAGNOZZI e a CHERMONT, MUSSI & SANDRI ADVOGADOS, no qual o sócio ostensivo é a PAGNOZZI, mas a redação da cláusula é idêntica para todos os contratos de conta e participação firmados.

Considerando estes fatos, é razoável concluir que, em condições normais de contratação, o papel do sócio ostensivo de uma SCP contratada com o intuito de formular defesa em determinados processos administrativos seria de determinar qual a função de cada uma das empresas contratadas, fiscalizar a execução dos trabalhos, se comunicar com a contratante dos serviços, e, especificamente, exercer os serviços privativos da advocacia.

Como cediço, são serviços privativos da advocacia postular junto ao poder judiciário (incluído juizados especiais) e prestar consultoria jurídica, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.903/1994.

Alerta-se que, em contrapartida a estes supostos serviços prestados, o RECORRENTE recebeu aproximadamente R\$ 14.000.000,00, conforme indicando no Termo de Verificação Fiscal (fls. 108), abaixo reproduzido:

ANO	Valor considerado Omissão de Rendimento - IRPF
2010	4.640.107,10
2011	3.154.905,46
2012	3.132.160,13
2013	2.213.586,19
2014	857.563,41
2015	269.280,69

Para comprovar a efetiva prestação dos serviços, o RECORRENTE apresenta um documento denominado “CRONOGRAMA DE SERVIÇOS PRESTADOS”, no qual descreve uma série de atos que estavam relacionados a defesa dos processos 16561.000068/2006-77 e 16327.000299/2006-53, quais sejam (fls. 701/702):

“BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES – CRONOGRAMA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL 08171002005/00015-0 DEAIN/SP – RECEITA FEDERAL’

“A - 16/MARÇO DE 2006 – Auto de Infração – Processo 16.3270000299/2006-53

B – 12/ABRIL DE 2006 – Impugnação

C – 30/NOVEMBRO DE 2006 – Recurso Voluntário

D – 13/DEZEMBRO DE 2006 – Auto de Infração Complementar – Processo 16.56100068/2006-77

E – 03/JANEIRO DE 2007 – Contrato Pagnozzi e SGR

F – 11/JANEIRO DE 2007 - Auto de Infração Complementar – Processo 16.56100068/2006-77

G – 29/NOVEMBRO DE 2007 – Impugnação ao Auto Complementar “Duplicado”

H – 26/MARÇO DE 2010 – Processo 16.5610000068/2006-77 – substabelecimento da Pagnozzi para Mussi Sandri Advogados

I - 16/JUNHO DE 2010 - Processo 16.3270000299/2006-53 – substabelecimento da Pagnozzi para Mussi Sandri Advogados

K – 12/JUNHO DE 2012 – CARF – Acórdão – Processo 16.56100068/2006-77.5 X 1”

Pois bem, com relação aos supostos serviços de consultoria jurídica (serviço privativo da advocacia, que supostamente era de responsabilidade da empresa PAGNOZZI), entendo que tal documento não é suficiente para comprovar uma efetiva prestação.

Isto porque, todas as peças processuais principais existentes nestes autos foram assinadas pela Dra. MANOELA BASTOS DE ALMEIDA, que não era sócia da empresa PAGNOZZI, tampouco empregada contratada sobre o regime de CLT, mas sim uma “parceira”, tal qual informado no depoimento de fls. 64:

QUE a DRA MANOELA BASTOS não era contratada pelo regime CLT, atuando no escritório PAGNOZZI com parceira;

Sendo uma parceira, é impossível aproveitar o trabalho por ela prestado como sendo exercido pela empresa PAGNOZZI.

Ademais, simples procurações e substabelecimentos não são suficientes para justificar uma remuneração de mais de R\$ 14 milhões.

Não há nos autos nenhuma prova da atividade desenvolvida pela empresa PAGNOZZI. Ainda que se considere que a consultoria jurídica não foi realizada diretamente nos processos administrativos (*por exemplo através de pareceres sobre o tema*) é forçoso reconhecer que não existe nenhum documento nos autos que comprove essa tese. O RECORRENTE não apresentou provas de que formulou a estratégia jurídica utilizada nos processos (*havendo inclusive depoimento do mesmo informando que a DRA. MANOELA estaria à frente de todos os assuntos tributários do escritório -fls. 64*), tampouco de qualquer outra consultoria feita para o BANK BOSTON.

Tomando como exemplo a Nota Fiscal nº 44 (Doc. 21 do “Termo De Anexação De Arquivo Não-Paginável – Documentos comprobatórios TVF - DOCs nº5 ao 34” – fl. 27), a descrição afirma que a quantia de R\$ 868.338,74 foi paga em razão dos serviços prestados no processo nº 16327.002938/2003-72, a ver:

QUANT.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇOS R\$	
		UNITÁRIO	TOTAL
	Serviços de Assessoria e Consultoria, info		
	uma parte das honorários pelo encargo		
	mento do processo 16327.002938/2013-72		868.338,44
	(-) IRRF 1,5% - 13.025,08		
	(-) COFINS 3,0% - 26.050,16 FAVOR CREDITAR		
	(-) PIS 0,65% - 5.644,20 BRABESCO		
	(-) CSLL 1,0% - 8.683,38 AG: 3395 CC: 12934,0		
			PAGAMENTO LIBERADO ARQUIVE-SE
			13 JAN 2010

Por outro lado, em consulta aos documentos constantes no “Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Intimações e Respostas BOFA 1 de 2” (fl. 07), verifica-se que nenhum serviço jurídico foi desenvolvido diretamente pela empresa PAGNOZZI, seja através de funcionários ou de sócios.

Além deste, destaca-se o processo mencionado no relatório fiscal (fls. 96):

b) Emitente: Pagnozzi, NF nº 95, 02/04/2013, R\$ 250.000,00, PAF 10880.010951/97-14, relacionado ao Bank of America Brasil Ltda6: neste processo constam diversas peças processuais elaboradas pelo Escritório Leo Krakowiac datadas em 12/07/2004, 27/12/2013 e 30/01/2014. Não constam peças elaboradas pela Pagnozzi.

O mesmo acontece ao consultar os demais processos constantes no “Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Intimações e Respostas BOFA 1 de 2” (fl. 07) e “Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Intimações e Respostas BOFA 2 de 2” (fl. 08), no qual não é possível identificar a apresentação de qualquer documento que ateste a prestação de serviço praticada pela PAGNOZZI.

Ademais, é importante ressaltar que em nenhum dos processos indicados nos arquivos não pagináveis mencionados no parágrafo acima, existe comprovação dos serviços prestados por quaisquer das empresas participantes da SCP constituída. Todas as petições foram elaboradas pelo jurídico do BANKBOSTON, ou pelos escritórios MATTOS FILHO ou ADVOCACIA KRAKOWIAK.

Por sua vez, com relação aos processos nº 16561.000068/2006-77 e 16327.000299/2006-53, cujos acórdãos foram anulados pelo CARF em razão do reconhecimento de vício de julgamento, verifica-se que o único serviço efetivamente comprovado foi a apresentação das petições pela advogada MANUELA BASTOS, que, conforme exposto, não possuía vínculo com a empresa PAGNOZZI.

Merece destaque, neste caso, o depoimento prestado pelo Sr. NOBERTO DE CAMPOS (Doc. 5 “Termo De Anexação De Arquivo Não-Paginável – DOC 5 ao 34” – fl. 27), abaixo transcrito:

QUE grande parte dos valores financeiros transitados pelas contas da ASCON CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, MAXCONSULT ADMINISTRACAO E ASSESSORIA LTDA e NORFIELDS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA **tinham como destinatário final** terceiras pessoas, que não possuíam nenhuma relação societária ou negocial com as citadas empresas; QUE o Sr. MARIO PAGNOZZI JUNIOR foi o responsável pelo estabelecimento da estratégia de que as empresas do depoente seriam

utilizadas para o recebimento e posterior destinação de valores financeiros para terceiros;

Tal depoimento, dentre outros, comprova que a única finalidade das empresas participantes da SCP era de captar os recursos oriundos do ilícito praticado e destiná-los aos outros integrantes, não havendo nenhuma atividade empresarial desenvolvida ou serviço efetivamente prestado.

Ante o exposto, é imperioso concluir que não há qualquer serviço efetivamente prestado pela PAGNOZZI, e que seu propósito era apenas dar “ares” de legalidade aos valores indevidamente recebidos em razão da prática do ilícito.

No presente caso, houve uma verdadeira desvirtuação do propósito da empresa, de forma que os rendimentos por ela auferidos não são frutos do exercício de seu objeto social, mas sim fruto das atividades ilícitas praticadas por seu sócio. Se não há exploração de atividade econômica da empresa, nem tampouco exploração do seu patrimônio, não há como a empresa sequer ter auferido rendimentos, ainda que eles tenham sido formalmente declarados a este título.

Como afirma Tomazette (TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.p. 23), o dogma da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus membros não pode prevalecer se a pessoa jurídica tiver seus propósitos desvirtuados.

Não que se aplique, no presente caso, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica prevista no âmbito do direito civil. Este conceito doutrinário serve apenas como norte interpretativo para demonstrar a necessidade de utilização da Pessoa Jurídica de acordo com seu objeto social.

Assim dispõe o 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.

Se a pessoa jurídica não exerce a atividade para qual foi constituída, ela não poderá exercer efeitos perante terceiros, especialmente quando a atividade efetivamente desenvolvida é prática criminosa. Isto porque, o próprio código civil expressamente determina que apenas o trabalho lícito pode ser contratado como serviço, a ver:

CAPÍTULO VII Da Prestação de Serviço

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou **trabalho lícito**, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Deste modo, os valores recebidos pela empresa PAGNOZZI, pretensamente a título de serviços prestados relacionados aos seus objetos sociais, foram atribuídos ao RECORRENTE em razão da possível prática de atos criminalmente reprováveis. A requalificação da operação decorre, justamente, dos fatos apurados no TVF e demais documentos que comprovaram o fato de a PAGNOZZI servir apenas para receber valores pagos em razão da manipulação dos julgamentos do CARF.

Assim, a existência de notas fiscais emitidas pela PAGNOZZI, bem como de eventuais propostas aceitas pelas instituições financeiras, ou mesmo de escrita contábil/fiscal não é capaz de afastar a verdade material dos fatos apurados pela operação Zelotes. Existem diversos depoimentos/informações que, em essência, alegam que não houve prestação de serviços por nenhuma das empresas contratadas nas SCP's, com exceção de poucas peças assinadas pela advogada MANUELA BASTOS.

Alerta-se que a legislação tributária expressamente determina que os rendimentos decorrentes de atividades ilícitas são tributáveis, a ver:

Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, caput, incisos I e II; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, e alínea "c", art. 8º, caput, e alínea "e", e art. 10, § 1º, alíneas "a" e "c"; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e art. 70, § 3º, inciso I);

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

Vale dizer: é a disponibilidade jurídica ou econômica de todo e qualquer produto do capital e do trabalho, independentemente de sua denominação, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Incluem-se aí os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, interpretando o art. 118 do Código Tributário Nacional pacificou a possibilidade de tributação da renda auferida em razão de atividade ilícita.

É o chamado princípio *pecunia non olet*. Tal princípio determina que no direito tributário a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Em síntese, auferida a renda, quer oriunda de atividade lícita ou ilícita, impõe-se a incidência do imposto sobre a renda:

Supremo Tribunal Federal

Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 Jogo do Bicho. **Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet.** Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada.

(...) 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada. (HC 94240 / SP, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 23/08/2011, Órgão Julgador: Primeira Turma)

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: **irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso antes de ser corolário do princípio da moralidade constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.** (HC 77530 / RS, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 25/08/1998)

Superior Tribunal de Justiça

AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CONSELHEIRO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPÍRITO SANTO E OUTROS. PRELIMINARES REJEITADAS. EMENDATIO LIBELLI. POSSIBILIDADE. MÉRITO. PECULATODESVIO. LAVAGEM DE DINHEIRO. DESVIO DE RECURSOS PÚBLICOS ORIUNDOS DE OBRAS SUPERFATURADAS E DE CONTRATO FIRMADO PELA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA PARA A CONTRATAÇÃO DE SEGURO DE VIDA POR MEIO DE CORRETORAS. DISSIMULAÇÃO DA ORIGEM ILÍCITA DA VANTAGEM. ESTRUTURAÇÃO DE EMPREENDIMENTO PARA FINS DE LAVAGEM DE DINHEIRO. CONFIGURAÇÃO DOS CRIMES PREVISTOS NOS ARTS. 312 DO CÓDIGO PENAL E 1º, V, DA LEI Nº 9.613/98. QUADRILHA. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA RETROATIVA. AÇÃO PENAL JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE. (...)

4.2 CASO SEGURO DA ASSEMBLEIA (...)

4.2.5 Em maio de 2000, o réu Valci José Ferreira de Souza foi destinatário direto do cheque emitido pela AGF Brasil Seguros S.A., no valor de R\$ 29.333,33 (fl. 3871). A referida prova foi considerada, no acórdão que recebeu a denúncia, como indicadora da autoria da participação do réu no desvio de recursos relacionados ao caso do Seguro da Assembleia.

4.2.6 O fato de a referida quantia ter sido declarada junto à Receita Federal não permite afastar, de plano, o caráter ilícito do recebimento da referida quantia. Isso porque, em primeiro lugar, o direito tributário brasileiro adota a cláusula "pecunia non olet" ou "non olet", razão pela qual admite-se a tributação de valores recebidos pelo contribuinte, ainda que de forma ilegal. (...) (APN 300 / ES; Rel. Ministro Mauro Campbell Marques; Corte Especial)

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. POSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES ORIUNDOS DE CRIME. PRINCÍPIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO NON OLET. EXTRATO BANCÁRIO. LAUDO ECONÔMICO-FINANCEIRO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DEFINITIVO. JUSTA CAUSA CONFIGURADA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO MOTIVADA. ORDEM DENEGADA. 1. **Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Produto de crime subtraído à declaração de rendimentos: possível caracterização de crime de sonegação fiscal. Precedentes do STF.** 2. Para o recebimento da denúncia é suficiente a existência de

justa causa, entendida como lastro mínimo de materialidade e autoria. 3. A ação penal está embasada em lançamento tributário definitivo, e não apenas em extrato bancário e em laudo econômico-financeiro elaborado unilateralmente os quais poderão ser devidamente contestados em juízo. (...) (HC 351413 / DF Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura; Órgão Julgador Sexta Turma; Data do Julgamento; 19/04/2016)

RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO AUTOINCRIMINAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. O princípio *nemo tenetur se detegere* refere-se à garantia da não autoincriminação, segundo o qual ninguém pode ser forçado, por qualquer autoridade ou particular, a fornecer involuntariamente qualquer tipo de informação ou declaração que o incrimine, direta ou indiretamente. Trata-se de princípio de caráter processual penal, já que intimamente ligado à produção de provas incriminadoras. **Já o princípio *pecunia non olet* carrega consigo a idéia de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se o rendimentos tributáveis tenham ou não fonte lícita.** Cuida-se de princípio de direito tributário. Tais princípios não se contrapõem, seja pela questão topográfica em que se encontram no direito, seja porque um não limita ou impossibilita a aplicação do outro, até mesmo porque o princípio *pecunia non olet* despreza a origem da fonte econômica tributável se lícita ou ilícita. (REsp 1208583 / ES; Relatora Ministra Laurita Vaz; Órgão Julgador Quinta Turma; Data do Julgamento 04/12/2012)

TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. 1. Nos termos do Decreto-lei nº 37/66, justificase a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "*non olet*", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. (REsp 984607 / PR; Relator Ministro Castro Meira; Órgão Julgador Segunda Turma Data do Julgamento 07/10/2008)

PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADES ILÍCITAS. "NON OLET". Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN "**que não constitui sanção por ato ilícito**"), **mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita** (STJ: HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso antes de ser corolário do princípio da moralidade constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética (STF: HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente

praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (STJ: REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998). Habeas corpus denegado. (HC 83292 / SP; Relator Ministro Felix Fischer; Órgão Julgador Quinta Turma)

Nesse mesmo sentido, a jurisprudência deste CARF:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Anocalendario: 2000, 2002 SOBRESTAMENTO DO FEITO ADMINISTRATIVO AÇÃO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA PENDÊNCIA DO JULGAMENTO DO FEITO JUDICIAL SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL IMPOSSIBILIDADE INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO PECUNIA NON OLET AUSÊNCIA DE REGRA PROCESSUAL ADMINISTRATIVA QUE DETERMINE O SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NA PENDÊNCIA DE DEMANDA CÍVEL **Auferida a renda, quer se trate de atividade lícita, quer ilícita, impõe-se a incidência do imposto de renda, já que se assim não se procedesse, em relação à atividade ilícita, estar-se-ia outorgando ao fora da lei uma dupla benesse: o enriquecimento sem causa proveniente da atividade criminosa e a não incidência do imposto de renda.** Ora, no tocante à renda auferida, imputa-se o mesmo ônus tributário a qualquer contribuinte que a aufera, independentemente da origem do rendimento, não havendo falar em implicações de ação cível de improbidade administrativa em face da lide tributária, quer pela aplicação do princípio tributário pecunia non olet, que determina a tributação da renda auferida independente de sua origem, quer pela inexistência de qualquer regra processual administrativa que determine a suspensão do rito administrativo fiscal na pendência de feito prejudicial cível. (Relator Giovanni Christian Nunes Campos Nº Acórdão 2102-00282)

Ante o exposto, entendo como correta a desqualificação da operação, com a consequente atribuição do caráter de contribuinte à pessoa física do RECORRENTE.

Do pedido de compensação dos valores pagos pela PAGNOZZI

Com relação ao pedido de restituição dos valores pagos à título do IRPJ pela PAGNOZZI, entendo que o mesmo também não merece prosperar.

É que mesmo tendo havido a desqualificação dos atos jurídicos práticos, isso não significa que todo e qualquer imposto que foi recolhido pela empresa PAGNOZZI deve ser aproveitado e abatido do imposto apurado em face do RECORRENTE. São contribuintes distintos e impostos diferentes, não havendo, nos dois casos, identidade entre os sujeitos da relação com o Fisco.

Ademais, não é possível o aproveitamento de valores pleiteados pelo contribuinte pois o imposto recolhido pela empresa PAGNOZZI pode, muito bem, já ter sido objeto de pedido de restituição/compensação formulado pela citada pessoa jurídica, não podendo, simplesmente, ser abatido do cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física autuada. Assim, não há certeza quanto à existência do crédito.

Se a autoridade fiscal reconhece que não foi a PAGNOZZI quem auferiu os rendimentos por ela declarados, o mais correto seria referida contribuinte pleitear, em seu nome e através de procedimento próprio com rito específico, os supostos valores indevidamente recolhidos.

Portanto, nego provimento ao pleito do contribuinte.

Da multa qualificada.

Neste tópico, o RECORRENTE alega a impossibilidade de aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, em razão do princípio constitucional do “não confisco”, bem como da inexistência de dolo ou fraude.

Com relação ao argumento de que a multa de 150% viola diretrizes constitucionais, entendo que esta matéria não é de competência do CARF, nos termos da súmula 2, já mencionada anteriormente e adiante reproduzida:

Súmula CARF nº 2

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

Como pontuado no TVF, constata-se que o dolo do RECORRENTE foi averiguado na medida em que a utilização da pessoa jurídica teve intuito em ocultar a ocorrência do fato gerador, posto que os rendimentos auferidos foram decorrentes de suposto ilícito praticado.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo,

ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”

De acordo com o TVF, a multa foi majorada em razão da existência de sonegação, fraude e conluio, todas as situações previstas na Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da infração. Segundo a fiscalização, houve:

- Sonegação (artigo 71 da lei nº 4.502/64), na medida em que os rendimentos oriundos da total ausência de prestação de serviços lícitos por parte do contribuinte foram tributados indevidamente na empresa PAGNOZZI, PAGNOZZI & ASSOCIADOS LTDA, mediante interposição fraudulenta, resultando numa tributação reduzida, ao longo de todo o período fiscalizado;
- Fraude (artigo 72 da lei nº 4.502/64), tendo em vista a utilização de pessoas jurídicas interpostas para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido; como também para ocultar os reais beneficiários dos recursos repassados.
- Conluio, tendo em vista o ajuste doloso entre o contribuinte e seus “parceiros”, visando a redução dos tributos devidos e dissimulação da natureza dos rendimentos recebidos.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64:

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.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso dos autos, entendo que o requisito foi perfeitamente cumprido pela fiscalização.

A fiscalização expõe ao longo de todo TVF um completo e minucioso trabalho a fim de demonstrar que o RECORRENTE se utilizava da interposta pessoa jurídica PAGNOZZI para emitir notas fiscais de Assessoria e Consultoria e de recebimento de Honorários Advocatícios; contudo, não foi constatado nenhum serviço lícito prestado pela referida empresa que fosse proporcional ao pagamento recebido. Ao praticar tal conduta, restou demonstrado que o RECORRENTE buscou simular o recebimento de receitas pela PAGNOZZI, agindo com dolo nesta prática, pois visou encobrir os fatos da forma como ocorreram.

Ao agir da forma acima descrita, o contribuinte praticou a sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois evitou que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, já que o uso de notas fiscais inidôneas e de contratos fraudulentos deram ares de licitude ao negócio enquanto, na realidade, não foi comprovada a prática de qualquer prestação de serviço por parte da PAGNOZZI e/ou do contribuinte.

Também houve fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, na medida que a utilização de interposta PJ visou ocultar o real beneficiário dos recursos (o RECORRENTE), sendo vantajoso o uso dessa PJ para reduzir o montante do imposto devido.

O conluio ficou amplamente demonstrado ao longo do TVF em razão do esquema arquitetado entre diversas pessoas (físicas e jurídicas), dentre eles intermediadores, conselheiros julgadores, diretores de empresa parte em processo administrativo, empresas “noteiras” (que

emitiam notas de prestação de serviços sem que houve, no entanto, a comprovação de sua efetiva prestação) e a criação de SCP's para dissimular as relações e negócios jurídicos além de obter vantagens fiscais em relação aos valores repassados pelo sócio ostensivo (tanto que os próprios envolvidos alegaram, em depoimento, que elas foram criadas para evitar bitributação).

Desta forma, em razão da documentação acostada nos autos, entendo que restou comprovada a existência de práticas que autorizam a qualificação da penalidade.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim