



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720802/2016-62</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-010.157 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MANOELA BASTOS DE ALMEIDA E SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

**NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE OU CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO**

Comprovado que o procedimento fiscal foi regularmente constituído, e o auto de infração encontra-se revestido das formalidades legais, e foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos, não se apresentando as causas apontadas no art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade da decisão, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

**DECADENCIA - FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO**

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.

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

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica IRPF. **OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade dos votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, negar-lhe provimento

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano e Marcelo de Sousa Sateles (presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas jurídicas, referente ao exercício 2010 a 2015, decorrente dos fatos geradores a seguir descritos.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

Versa o presente processo sobre autuação, relativa aos anos-calendário de 2010 a 2015, em razão da apuração de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício, gerando crédito tributário da ordem de R\$ 836.369,22, conforme quadro abaixo:

(auto de infração às fls. 105 a 123 do presente processo) (termo de verificação fiscal às fls. 55 a 104 do presente processo)...

Inconformado, o contribuinte impugnou o lançamento, sob a alegação, em breve síntese, de que não houve a incidência do IRPF. Alega ausência de provas e a desconsideração do negócio jurídico. Ressalta que as infrações relatadas na autuação decorreram de presunções desprovidas de provas. Assinala a ausência de simulação. Afirma a existência de nulidades insanáveis e ocorrência de decadência. Insurge-se contra a multa qualificada e alega ofensa ao princípio do não confisco.

Segundo consta da peça de defesa:

(impugnação às fls. 133 a 160)Os autos foram baixados em diligência para que fosse acostado o Anexo I, do Termo de Verificação Fiscal, com a descrição numérica da base de cálculo e das infrações descritas no texto, por equívoco não juntado à instrução.

Novamente, foi concedido prazo para a defesa apresentar manifestação.

O Impugnante aproveitou a oportunidade para alegar nulidade do processo por cerceamento ao direito de defesa, em razão do fato de que o Anexo I não estava juntado à instrução processual anteriormente.

Após apresentação da impugnação, foi proferido Acórdão pela 11ª Turma da DRJ/SPO, o qual julgou procedente em parte a impugnação e manteve parcialmente o crédito tributário, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

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

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

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

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.

#### TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL -TDPF.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, de modo que a falta da entrega, ao sujeito passivo, de seus demonstrativos de prorrogação, alterações de períodos a serem fiscalizados e eventuais alterações dos AFRFB responsáveis pelo procedimento de fiscalização, quando tais dados estão disponíveis na internet, não ensejam a nulidade do lançamento do crédito tributário devido.

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

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

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

#### MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA.

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

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso de prática de sonegação fiscal 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 Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão de piso afastou a cobrança de parte dos valores de multa qualificada.

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/02/2019, o sujeito passivo interpôs, em 07/03/2019, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, reiterando os termos de sua impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se o litígio, em apertada síntese, de infração tributária de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, no caso uma SCP, os quais são tratados pela recorrente como distribuição de lucros, mas de fato consistem em rendimentos tributáveis.

Em que pese as alegações recursais, do cotejo da documentação carreada aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls.200 a 342) e atendo-se às informações contidas na autuação, não há como prosperar a pretensão recursal.

### 1) Das Preliminares

1..1) Da não comprovação da prática de sonegação fiscal mediante fraude, simulação ou conluio. Ausência de provas reconhecida em Acórdão recorrido. Efeitos reflexos. Decadência tributária - aplicação do art. 150, § 4º.

A recorrente reitera sua impugnação afirmando que de toda documentação analisada pela fiscalização, não se verificam documentos falsificados ou mesmo a utilização de interpostas pessoas ou outro elemento material que denotasse o evidente intuito de fraude.

Afirma ainda que não é possível afirmar que a adesão à SCP pela recorrente decorreu de conluio ou simulação ou mesmo de crime fiscal, haja vista não haver prova material nesse sentido.

E, portanto, não há conduta da Recorrente que venha a afastar a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º. Do CTN, no que diz respeito à decadência, bem como à multa qualificada.

Questiona ainda que como houve reconhecimento de inexistência de fraude em valores transferidos pela Pagnozzi, o mesmo raciocínio deveria ser estendido a todos os outros valores, pois não há como se intuir que a recorrente agiu com dolo de somente parte dos valores.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a decisão de piso não afastou a fraude. O que se verifica é a ausência de necessidade fraude e tampouco de ônus da prova para a cobrança de rendimentos omitidos e não declarados pela recorrente como rendimentos tributáveis, o que veremos na decisão de mérito do presente voto.

Destaque-se que os argumentos preliminares e meritórios se confundem na peça recursal e, dessa forma, serão analisados em conjunto.

No que se refere aos questionamentos de decadência e da multa qualificada, reproduzo aqui a decisão de piso, com a qual concordo, com fulcro no art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023):

Da alegação de decadência O Impugnante alega ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda constituir o lançamento de IRPF sobre a infração de omissão de rendimentos, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o imposto sobre a renda de pessoa física é tributo sujeito à sistemática de lançamento por homologação, havendo previsão legal para a apuração do montante tributável e antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Os rendimentos recebidos devem ser acrescidos à base de cálculo na Declaração de Ajuste Anual.

Conforme entendimento da Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 2000, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Já o prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar: a) com pagamento de Imposto – o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro (art. 150, § 4º do CTN); b) sem pagamento de Imposto e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Nesse sentido, configuram pagamento antecipado de IRPF o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão), recolhimento complementar (Mensalão), a retenção do Imposto feito pela fonte pagadora (Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF) e o pagamento de cota de imposto apurado em Declaração de Ajuste Anual.

Analisando a Declaração de Ajuste Anual do impugnante, relativa ao ano-calendário de 2010, observa-se a ausência de pagamentos.

...

Igual situação é observada com o exame da Declaração de Ajuste Anual do impugnante, relativa ao ano-calendário de 2011 ...

Desta forma, conforme se verá adiante, mesmo para parte das omissões (omissão de rendimentos sem indicação de fraude, dolo ou simulação) de rendimentos em 2010 e 2011, aplicar-se-á o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

No mais, houve aplicação de multa qualificada sobre a omissão de rendimentos oriundos de pessoa jurídica, haja vista a caracterização concluída, fraude e simulação na conduta dolosa do Impugnante.

Em razão de todas as circunstâncias, deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aplicando-se a regra do artigo 173, I, do CTN, a Fazenda poderia cientificar o Contribuinte do auto de infração relativo ao ano-calendário de 2010 até 31/12/2016, e quanto ao ano-calendário de 2011 até 31/12/2017.

Considerando a cientificação da autuação aos 16/12/2016, e considerando a aplicação do art. 173, I, do CTN, cumpre rechaçar as alegações de decadência suscitadas pelo Impugnante.

...

Da multa qualificada A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007) (...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007) Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

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

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

No caso dos autos, não houve simples apuração de omissão de rendimentos na quase totalidade do lançamento.

A D. Autoridade Fiscal comprovou e demonstrou a prática de sonegação fiscal, mediante simulação, com utilização de interpostas pessoas para ocultar o real contribuinte/beneficiário dos recursos. Além disso, houve fraude e conluio.

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

A exceção diz respeito a parte dos valores transferidos pela Pagnozzi, em que não se comprovou o conluio, a fraude ou a simulação dolosa.

Relativamente aos valores recebidos pela Pagnozzi sem provas de elementos que possam qualificar a multa, dá-se provimento para sua redução ao mínimo legal.

Por fim, não cabe razão ao Impugnante no que diz respeito à alegação que há um caráter manifestamente confiscatório da multa lançada.

A graduação da penalidade constante da notificação de lançamento não é ato discricionário, mas sim o simples enquadramento da situação do caso concreto à previsão legal, resultando no respectivo valor previsto, tudo conforme comprovado, em toda sua plenitude, pelos argumentos constantes do relatório fiscal da infração.

Ademais, é importante asseverar que tributo não se confunde com multa, e o que a Constituição Federal veda é a utilização de tributo com efeito confiscatório.

Aliás, esse é o entendimento do renomado Hugo de Brito Machado:

“A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos. No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório.

Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança resem efefivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode se confiscatória.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 21ª edição, São Paulo: Malheiros, 2002, págs. 244 e 245).

É evidente, pois, que toda multa tem a função, não só de penalizar, mas visa também desestimular o administrado na adoção de atos que constituam desrespeito ou infração a dispositivos de determinada legislação, como é o caso presente.

Portanto, a lei prevê a imposição de pena pecuniária, sendo que esta é devida no valor correspondente aos critérios estabelecidos expressamente na legislação.

Dessa forma, os argumentos de que a multa teria caráter confiscatório não podem prosperar, porquanto o que determina a aplicação da multa é a legislação pertinente, que de forma objetiva fixa os valores a serem aplicados, sendo que não se pode afastar o critério legal, baseando-se em critérios subjetivos de justiça.

Portanto, não assiste razão à Recorrente em sua preliminar.

**1.2.) Da nulidade material do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa em razão da ausência de documento indispensável à comprovação do ilícito, vinculação adequada das infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal ao Auto de Infração e inobservância dos preceitos constitucionais – Impossibilidade de Convalidação da nulidade**

A recorrente alega que a CRFB/88 consagra, em seu artigo 37, princípios constitucionais que devem ser observados pela administração pública qualquer que seja a esfera de poder, dentre os quais está o da legalidade e da moralidade.

No que se refere a suposta natureza inconstitucional do lançamento fiscal, inclusive violando princípios constitucionais conforme aventado, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

Súmula CARF nº 2:

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

Segue afirmando que teve seu direito de ampla defesa prejudicado pelo procedimento fiscal, no entanto, o faz de forma genérica, conforme verificamos a seguir trecho descrito do Recurso:

O presente lançamento originou-se supostamente por omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas nos anos calendários de 2010 a 2015, sem, contudo, especificar e demonstrar os supostos valores recebidos que serviram de base de cálculo para apuração do imposto cobrado.

O importante a ressaltar é que a autuação, em sua totalidade, baseou-se em documentação através da qual a autoridade fazendária teria formado convicção quanto às supostas infrações cometidas pela contribuinte, e tais infrações estariam supostamente apontadas no corpo do Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.

No entanto, no caso vertente, a documentação não foi anexada ao termo de verificação fiscal, havendo evidente falta de vinculação adequada das infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal ao Auto de Infração, justamente as peças que, vinculadas, demonstrariam a infração e propiciariam a adequada defesa do ora recorrente.

Ora, não assiste razão à Recorrente. Tanto em sua impugnação quanto em seu recurso, demonstra claramente, a Recorrente, que compreendeu quais foram os rendimentos considerados como base de cálculo do presente lançamento. Os documentos comprobatórios estão corretamente acostados aos autos e o relatório fiscal está bastante claro e consistente no que diz respeito à vinculação dos fatos alegados ao crédito tributário constituído.

Ademais, as causas de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e (iii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foram evidenciadas nos autos.

#### Decreto 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. (g.n.)§ 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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso dos autos, os atos e termos foram lavrados por pessoa competente. Constata-se, ainda, a observância da garantia da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida ao autuado para apresentar sua peça de impugnação/recurso e produzir elementos probatórios,

com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Ou seja, o Recorrente teve garantido todos os seus direitos de defesa, não procedendo, portanto, suas alegações de nulidade do presente auto de infração.

Quanto à alegação do Recorrente no sentido de que não caberia à decisão de piso autorizar a anexação de novo documento ao processo, ela não menciona especificamente a que documento se refere, e, portanto, tratar-se de alegação genérica, e, também não há que se falar em nulidade da decisão de piso.

Neste ponto, entendo, ainda, que não houve cerceamento de defesa do contribuinte, uma vez que foram analisados os argumentos de defesa do contribuinte, nos termos do inciso II, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Neste diapasão, afasto as nulidades pleiteadas.

## **2- Do Mérito**

### **2.1) Omissão de Rendimentos – SCP – Princípio da Verdade Material**

No mérito, aduz a Recorrente que não se permite o lançamento de imposto de renda com base apenas em depósitos bancários. Que a movimentação financeira não significa existência de rendimento tributável. Inúmeras as situações em que o contribuinte poderá ter movimento financeiro superior a sua renda, sem que haja aí qualquer ilegalidade.

Afirma que há casos evidentes, como dos advogados que efetuam cobranças para seus clientes, e assim pode ter movimentado dinheiro alheio com base num contrato.

E segue afirmando que resta patente que meros depósitos bancários não constituem fato gerador de imposto de renda.

Assinala ainda que o ônus da prova cabe ao fisco, e, que, portanto, o auto de infração não pode prosperar baseado nos extratos bancários. E alega o princípio da verdade material para reafirmar que o lançamento não pode prosperar.

Alega ainda que houve equívoco no lançamento de IRPF supostamente existente em razão do erro na classificação de rendimentos provenientes de pessoa jurídica e recebidos pela ora recorrente, quais sejam, os lucros da SCP.

Que o lançamento fiscal foi efetuado, apesar da existência de contrato escrito e recibos de pagamento devidamente assinados, o que faria prova da existência da SCP.

E ainda, que o fisco não pode desconsiderar determinado negócio jurídico válido e fundamenta no artigo 116 do CTN.

No procedimento fiscal foram apuradas infrações decorrentes de: não oferecimento de rendimentos a tributação do IRPF, recebidos de pessoa jurídica, em síntese, decorrentes de rendimentos recebidos pela pessoa física para os quais o sujeito passivo considerou receita da pessoa jurídica, sendo, ainda, parte desses, tratados como distribuição de lucros de SCP.

Verificamos que o sócio participante, no caso a Recorrente, era a responsável pela prestação dos serviços jurídicos da SCP, quando a prestação de serviços pela sociedade deveria ser efetuada exclusivamente pelo sócio ostensivo.

A própria recorrente afirma, no decorrer dos autos, que não fez aporte de recursos financeiros para formação da SCP, mas que, em contrapartida, houve, por todas as partes contratantes, o aporte de seus serviços, de sua expertise.

Assim, os respectivos lançamentos de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), em 04/08/2010, R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) em 28/06/2012 e R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), em 08/05/2013, e ainda, R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) em 19/04/2012, referente a honorários advocatícios recebidos pela atuação em um processo judicial de interesse da Maxconsult Administração e Associados Ltda, todos bases de cálculo do lançamento fiscal, referem-se à prestação de serviços da recorrente descritos e respaldados por contratos anexados aos autos.

Tanto que os serviços mais significativos prestados pela SCP eram os serviços jurídicos em processos administrativos fiscais de interesse de clientes da Pagnozzi, Pagnozzi & Associados Consultoria Empresarial – Bank of America Negócios e Participações e Banco Itau S/A, com os quais a Pagnozzi possuía contrato firmado.

Aduz ainda a recorrente, também no decorrer dos autos, que só soube da formação da SCP a posteriori, quando foi receber a sua “remuneração” e verificou que deveria assinar os contratos de constituição da sociedade para o recebimento da forma de “distribuição de lucros”.

A sociedade exercia atividades profissionais de natureza variada, conforme alegado pelos próprios contratantes e pela recorrente, e, não se tratava exclusivamente de serviços de advocacia. No entanto, os serviços jurídicos eram prestados pela Recorrente.

Como restou demonstrado nos autos, ao contrário do alegado pelo recorrente, a SCP por ele constituída não cumpriu os requisitos legais para este tipo de sociedade.

Os elementos fáticos consignados no lançamento conduzem à conclusão de que houve a constituição de uma parceria de prestação de serviços entre o Recorrente e seu “sócio”, onde evidencia-se a existência de conduta previamente estruturada, materializada na formalização de uma SCP desprovida de efetiva existência material, restrita ao plano formal, com o propósito de obter vantagem tributária e de ocultar os reais parceiros que, em tese, teriam atuado no referido procedimento.

Bom, partindo de uma interpretação literal do art. 3 da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro (LINDB), onde discorre que:

"ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não há conhece"

Não entendo que caberia a Recorrente alegar o desconhecimento do negócio pois assinou o contrato a posteriori, além da intenção de afirmar que foi induzida ao pacto e que desconhecia o fato de que consistiria numa prestação de serviços, e ainda de que tal contrato de constituição da SCP resultaria numa forma de recolher menos impostos. Ainda mais sendo a Recorrente da área jurídica.

Os “serviços prestados” eram remunerados de forma simulada na forma de distribuição de lucros e dividendos, quando na verdade trata-se de rendimentos obtidos de pessoas jurídicas. E, como foram tratados como distribuição de lucros, não foram submetidos a qualquer tributação.

Dessa forma, é possível concluir que tanto o contrato de prestação de serviços quanto os instrumentos de constituição e de distrato da SCP foram elaborados de maneira fictícia, não refletindo a realidade fática subjacente.

No caso em exame, o sujeito passivo, ao optar pela constituição da SCP, promoveu significativa redução da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre as operações realizadas, ao qualificar como receitas da pessoa jurídica, rendimentos que, na realidade, foram auferidos por ele na condição de pessoa física, em sentido oposto ao que sustenta o Recorrente em seu apelo.

Os dispositivos que normatizam as sociedades simples podem ser aplicados às sociedades em conta de participação, "subsidiariamente e no que com ela for compatível".

Nesse sentido, aplica-se à sociedade em conta de participação, por exemplo, o sistema de deliberação por maioria e suas exceções; a participação nos lucros; as responsabilidades do sócio ostensivo por atos de gestão; o direito de retirada; dentre outros, todos previstos para as sociedades simples.

Não obstante, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços mostra-se contrária à natureza jurídica da conta de participação, não podendo ser admitida sob pena de desvirtuamento da associação e indicação de dissimulação. O que se deu no caso, com a prestação de serviços pela Recorrente, a qual não era sócia ostensiva da SCP.

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a própria natureza do instituto conta de participação.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que esse, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do artigo 997, inciso V, do Código Civil à SCP é o mesmo que desfigurá-la.

Se o objetivo das partes era de que o sócio participante contribuísse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, os contratantes deveriam ter escolhido arranjo societário diverso da conta de participação.

A desfiguração da SCP e simulação na utilização da associação indica a necessidade pela busca do real beneficiário dos valores percebidos, no que toca à incidência do imposto sobre a renda.

Todos os argumentos trazidos aos autos pela recorrente, dentre os quais, os citados acima, de nada vão em sentido contrário à decisão de manutenção do crédito tributário lançada. Tampouco comprovam que os serviços eram prestados exclusivamente pelo sócio ostensivo. Pelo contrário, eles corroboram os argumentos fáticos trazidos aos autos no sentido de confirmação da autuação.

A formalização da SCP a posteriori não interfere, haja vista que os mesmos serviços remunerados já vinham sendo executados pelos seus sócios, dentre eles, a Recorrente, que prestava serviços jurídicos.

Dessa forma, os valores recebidos como lucros de SCP tiveram correto tratamento e abordagem pela D. Autoridade Fiscal ao serem considerados como Rendimentos obtidos de pessoas jurídicas pelo Recorrente, pelos serviços remunerados prestados.

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

A Autoridade Fiscal verificou rendimentos recebidos pela Recorrente. A recorrente alega que recebera distribuição de lucro de uma SCP, em que era sócio participante. Esses valores foram corretamente considerados como base de cálculo do IRPF lançado no presente crédito tributário, como omissão de rendimentos de pessoa jurídica e não como depósitos bancários de origem não comprovada, conforme alega a recorrente.

Cumpre citar aqui a Súmula CARF no. 12, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006, no que se refere à autuação na pessoa física do sócio:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 102-45558, de 19/06/2002 Acórdão nº 102-45717, de 19/09/2002  
Acórdão nº 104-19081, de 05/11/2002 Acórdão nº 104-17093, de 09/06/1999  
Acórdão nº 106-14387, de 26/01/2005

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

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

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

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

O fisco, após intimações e coleta de provas sobre a Sociedade em Conta de Participação constituída, no caso a Pagnozzi, comprovou nos autos, que a Recorrente estava à frente dos assuntos de interesse jurídico e tributários do escritório Panozzi, que a ideia da formalização das parcerias em SCP surgiu como objetivo de evitar a bitributação (conforme própria alegação dos sócios às fls. 82 e 86 dos autos), anexou os contratos de SCP (os quais foram idealizados para evitar a referida bitributação), e anexou os contratos apresentados em respostas às intimações, dentre eles os firmados com a Recorrente.

Portanto, a SCP constituída foi desconsiderada corretamente pela autuação, e a incidência tributária do imposto de renda se deu diretamente na pessoa física da Recorrente como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica.

As bases de cálculo da autuação, conforme item 4 do Termo de Verificação Fiscal para a infração apurada, qual seja:

Evidenciado que a contribuinte recebeu rendimentos tributáveis decorrentes de serviços prestados nos anos-calendário de 2010 a 2015 e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, restou confirmada a omissão de rendimentos apurada.

Os valores recebidos pela contribuinte estão detalhados no ANEXO I do presente Termo de Verificação Fiscal. Elaboramos demonstrativo com o resumo dos valores

lançados de ofício em face da apuração da infração de OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

E anexa a tabela com os valores recebidos pela Recorrente.

Portanto, quanto aos argumentos da recorrente sobre os depósitos bancários além da alegação sobre o auto de infração baseado em extratos bancários, como a descrita a seguir (constante do Recurso Voluntário):

Por todo o exposto, é dever da autoridade julgadora apreciar e analisar os extratos bancários, para verificar quais valores foram efetivamente aproveitados pela contribuinte, e que tenham significado eventual acréscimo patrimonial.

Tais alegações não interferem no crédito tributário constituído, haja vista que as bases de cálculo consideradas foram os valores efetivamente recebidos pelo recorrente e consideradas por ela erroneamente como distribuição de lucros e corretamente lançadas pela fiscalização como Omissão de Rendimentos.

Cumprido esclarecer ainda que o art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, determina que o sujeito passivo é aquele obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade, recebendo o nome de contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. O auditor fiscal identificou o contribuinte conforme o art. 121, I, do Código Tributário Nacional, atribuindo a responsabilidade pela obrigação principal àquele que, de fato, manteve relação pessoal e direta com a situação que deu origem ao fato gerador do imposto de renda.

Havendo simulação, como verificado no presente caso, cabe ao Fisco realizar o lançamento demonstrando a real sujeição passiva, que é atividade privativa, vinculada e obrigatória, não podendo a autoridade administrativa se abster de efetuar-lo de acordo com o art. 142 do CTN:

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

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

Após as verificações acima, compete à autoridade lançadora consubstanciar o lançamento por meio do Auto de Infração, documento que tem por finalidade constituir o crédito tributário decorrente de contribuições não recolhidas, nos termos do art. 37 da Lei 8.212, de 1991, ora transcrito:

“Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de

pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Sendo assim, no presente lançamento, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, foi identificado o verdadeiro sujeito passivo, revelado o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas provas além de novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado, limitando-se basicamente em requerer aos mesmos argumentos da impugnação, me convenço do acerto da decisão recorrida.

Não obstante as razões apresentadas pelo recorrente, seu inconformismo não merece prosperar. Da análise dos elementos constantes dos autos, verifica-se que o lançamento, confirmado pela decisão recorrida, revela-se formalmente incensurável, devendo ser integralmente mantido.

Descrevo aqui ainda, parte da decisão de piso, no que diz respeito à Simulação do Negócio Jurídico, com a qual concordo, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023):

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

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

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

Forense, 1983)Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

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

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a

simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco. (Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997)A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos. Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara:

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

Contudo, esse argumento não pode prosperar, pois o trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas, devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de uma manobra ilegal adotada pelo Impugnante.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Isso se evidencia ainda mais com a leitura do art. 118 do CTN:

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

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

Além de que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que determinam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; Não há, portanto, reparo a ser feito no lançamento tributário ora impugnado, nesse aspecto.

Mantido o crédito tributário e correta a decisão de piso nesse sentido, tendo em vista que os argumentos do recorrente não têm o condão de reformulá-la.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, nego-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR**