



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720815/2016-31
ACÓRDÃO	2002-010.234 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEXANDRE HERCULES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CERCEAMENTO DE DEFESA – INOCORRENCIA

Não há cerceamento de defesa quando o fiscal atuante demonstra de forma clara e precisa os fatos que suportam o lançamento, quando o auto de infração (AI's) e seus anexos são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhes concedido prazo para sua manifestação, e, quando nestes estejam discriminados a situação fática constatada e os dispositivos legais que ampararam as autuações, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade quando o lançamento, realizado por autoridade competente, atende a todos os requisitos formais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

DECADENCIA - FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUIO

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, cabe a autoridade tributária identificar o real sujeito passivo da regra matriz de incidência

tributária, de forma que a alegação de ilegitimidade de polo passivo do lançamento merece ser afastada de plano.

TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.

A constituição do crédito, como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos, ainda mais se comprovado comportamento dissimulado, e utilização da pessoa jurídica como interposta pessoa e a ausência de comprovação da prestação de serviços.

GUARDA DOS DOCUMENTOS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O contribuinte deve manter em boa guarda documentos que comprovem as deduções declaradas, que poderão ser exigidos pela autoridade fiscal, quando julgar necessário, com todos os requisitos essenciais previstos em Regulamento.

As declarações de rendimentos estão sujeitas a revisão por parte da Administração Tributária, que poderá exigir os comprovantes necessários e todas as deduções permitidas na apuração do imposto sobre a renda estão sujeitas à comprovação ou justificação.

O recurso deve ser instruído com os documentos em que se fundamenta, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS-CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% CARF não é competente para apreciar matéria constitucional do não confisco – Súmula CARF no. 2 Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova

regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade dos votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações dos princípios constitucionais e princípios do não confisco; rejeitar as preliminares, e no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

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, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

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

Versa o presente processo sobre autuação, relativa aos anos-calendário de 2010, 2011, 2012 e 2013, em razão da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, gerando crédito tributário da ordem de R\$ 2.390.390,66...

Do Relatório Fiscal extrai-se que: ...

1- CONSIDERAÇÕES INICIAIS No exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e em cumprimento ao quanto disposto na Portaria DEINF/SPO no 46, de 26 de maio de 2015, que determina os procedimentos de auditoria em empresas envolvidas nas operações de lavagem de dinheiro e/ou relacionadas à operação denominada ZELOTES, efetuamos procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do Sujeito Passivo em epígrafe, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF dos períodos de apuração compreendidos no anoscalendário de 2010 a 2013.

Assim, com base nos artigos 31, 38 e 39 do Decreto nº7.574/2011 (Regulamento do Processo de Determinação e Exigência de Créditos Tributários da União) e dos arts.836, 904, 926 do Decreto nº3.000 de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99), conforme determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)no08.1.66.00-2016-00220-6, apuramos os fatos que estão adiante descritos, onde constatamos:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SERVIÇOS LÍCITOS PRESTADOS EM PROPORCIONALIDADE AOS VALORES RECEBIDOS - INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA DISSIMULAR A EXECUÇÃO DE TRABALHOS PERSONALÍSTICOS - MOVIMENTAÇÃO DE VULTOSOS RECURSOS FINANCEIROS ENTRE DIVERSOS AGENTES PÚBLICOS E PRIVADOS ENVOLVIDOS, DISSIMULADOS NA FORMA DE HONORÁRIOS ESTABELECIDOS EM CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA, SERVIÇOS DE ADVOCACIA E, AINDA, EM CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTAS DE PARTICIPAÇÃO.

Salientamos que a quebra de sigilos bancário e fiscal de parte dos envolvidos foi deferida pelo Juiz da 10ª Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília/DF (processos 208068-86.2014.4.01.3400 e 17327-42.2015.4.01.3400). O Presidente da Comissão de Sindicância Investigativa da Corregedoria-Geral do Ministério da Fazenda (processo administrativo no 12100.000009/2014-85) compartilhou as provas obtidas nº conjunto das investigações denominadas OPERAÇÃO ZELOTES, com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Decisão Judicial no 16/2015. • IDENTIFICAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS E PESSOAS FÍSICAS ENVOLVIDAS

PESSOAS JURÍDICAS

Bank of America Negócios e Participações LTDA	– 03.574.986/0001-00
Bank of américa Brasil LTDA	- 33.140.666/0001-02
ITAU Unibanco S.A	- 60.701.190/0001-04
ITAU Unibanco Holding S/A	-60.872.504/0001-23
PAGNOZZI E ASSOCIADOS	-05.465.814/0001-15
JLT CONSULTORIA EMPRESARIAL	-01.586.564/0001-10
ASCON CONS. EMPRESARIAL LTDA	-09.518.335/0001-70

MAXCON CONS ADM E ASS LTDA-EPP	-06.254.779/0001-58
MELMAC CONS EMPRESARIAL LTDA	-00.406.338/0001-48
MUSSI, SANDRI & PIMENTA ADV	-08.413.552/0001-33
SALVETTI SERV FINANC LTDA ME	-04.559.131/0001-64
DE DORMIR CONFECOES EIRELI ME	-72.855.844/0001-25

PESSOAS FÍSICAS

ALEX WALDEMAR ZORING	-919.584.158-04
WALCRIS ROSITO	-128.556.738-28
MARIO PAGNOZZI	-724.918.178-53
MANOELA BASTOS DE ALM E SILVA	-616.436.022-68
JOSE TERUJI TAMASATO	- 275.662.858-15
NORBERTO CAMPOS	-045.184.598-04
ALEXANDRE HERCULES	-129.501.428-93
VALMIR SANDRI	-429.221.277-53
EDUARDO C LEITE	-991.710.318-04
GUSTAVO H Z RIBEIRO	-263.622.978-73

1.1- DA OPERAÇÃO ZELOTES A Operação Zelotes, deflagrada em conjunto pela Receita Federal do Brasil, Polícia Federal, Ministério Público Federal e Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda, em 26/03/2015, teve como objetivo desarticular organização suspeita de manipular julgamentos de processos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, do Ministério da Fazenda.

(...)O material obtido com as buscas e apreensões bem como proveniente das quebras de sigilo autorizadas pela justiça federal foi compartilhado com a Receita Federal do Brasil, conforme decisão 16/2015, proferida em 25/07/2015 no processo cautelar no. 7250-79.2015.4.01.3400, junto à 10ª. Vara federal da secao judiciaria de Brasilia/DF, podendo ser utilizado como prova na presente ação fiscal.

Em 24/08/2016, nova decisão foi proferida pela 10ª. Vara federal da secao judiciaria de Brasilia DF, no sentido de compartilhar todos os documentos e informações obtidos no âmbito da Operacao Zelotes com os integrantes da equipe Especial de Fiscalizacao criada pela Receita Federal do Brasil, criada com a função de executar os procedimentos fiscais decorrentes da referida operação.

(...)FICOU EVIDENCIADA A TOTAL FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DE SERVIÇOS LICITOS PRESTADOS, PELOS AGENTES ENVOLVIDOS NA OPERAÇÃO,

PROPORCIONAL AOS VULTOSOS RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

O que realmente se constata e que o Sr Mario Pagnozzi Junior e Jose Teruzi Tamazato pelo nível de relacionamento que detinham exerciam um papel de liderança de um grupo organizado objetivando estabelecer 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 adm 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.

(...)4. DO DIREITO APLICAVEL Pelo princípio da verdade material, é dever da adm tomar suas decisões com base nos fatos tais como estes se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelo sujeito passivo.

(...)5. DA BASE DE CÁLCULO Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa jurídica nos anos calendário de 2011 a 2013, e não os ofereceu a tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, restou confirmada a omissão de rendimentos apurada.

Os valores recebidos pelo contribuinte estão detalhados no Anexo I do presente TVF. Nele, estão listados os rendimentos que chegam a sua pessoa física, sendo, portanto, os reais rendimentos do contribuinte pela sua conduta no esquema descrito nos itens antecedentes.

O valor referente aos supostos mútuos, ocorridos em 2010, entre o mesmo e suas empresas H10 Partners Consultoria empresarial LTDA e MELMAC Consultoria empresarial LTDA também integra a base de calculo do imposto, uma vez que o mesmo não apresentou qualquer documentação comprobatória que desse guarita ao informado em sua declaração anual de rendimentos.

Elaboramos demonstrativo com o resumo dos valores lançados de ofício em face da apuração da infração omissão de rendimentos – pessoa física – recebidos de pessoa jurídica, indevidamente considerados isentos ou que não foram declarados na sua DAA.

Declaração Anual de Ajuste:

ANO Valor considerado Omissão de Rendimento - IRPF

2010	1.800.000,00
2011	172.000,00
2012	377.500,00
2013	615.500,00

6. DA MULTA QUALIFICADA As infrações atribuídas ao contribuinte, na condução dos negócios, que lhes ensejaram a imputação da referida multa qualificada são:

- 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 MELMAC, 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 simulação de SCP para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir ou eliminar o montante do imposto devido.

Conluio, tendo em vista o ajuste doloso entre o contribuinte e seu “parceiro7”, visando a redução dos tributos devidos e dissimulação da natureza dos rendimentos recebidos.

Não restam dúvidas, portanto, de que ao contribuinte, ao praticar as condutas acima que configuraram o evidente intuito de fraude, deve lhe ser imputada a qualificação da multa conforme dispõe o inciso I e o § 1º do art. 44 da Lei nº9.430 de 1996

(...)

ANEXO I PF

Nome Beneficiário/Depositante

...

TOTAL 1.165.000,00

Inconformado, o contribuinte impugnou o lançamento, sob a alegação, em breve síntese, de que a infração relatada na autuação decorreu de presunções desprovidas de provas. Alega cerceamento de defesa, erro na identificação do sujeito passivo e decadência.

Insurge-se contra a multa qualificada e o desrespeito ao princípio do não confisco.

Segundo consta da peça de defesa:

Colhidos os depoimentos e após análise de documentos e outros dados obtidos com q quebra de sigilos. Concluiu-se pelo pedido de indiciamento das citadas pessoas físicas e jurídicas, entre eles do ora impugnante José Teruji Tamazato.

Deve-se ressaltar que nas CPI's, ouviu-se de forma aleatória alguns investigados, bem como foi sugerido o indiciamento de pessoas físicas, ressaltando-se que estas CPI's, não foram conclusivas, pois não ocorreu a votação do relatório final, portanto inconclusivas, não prestando assim pra os fins objetivados!!!

1.2.1 DO MODUS OPERANDI A denúncia fiscal, tem como base o Relatório nº 18/2016, emitido pela Corregedoria – Geral do Ministério da Fazenda, rotulado como “CASO BANK BOSTON”, e documentos obtidos pelo fisco, em procedimento

fiscal junto a pessoas jurídicas e físicas, e instituição financeira, empresas de consultoria e agentes públicos.

De forma presumida, denuncia a participação de agentes públicos, entre eles conselheiros e ex- conselheiros do “CARF”, por participarem de forma direta nas decisões do órgão, funcionários da Receita Federal do Brasil, por facilitar o conhecimento de informações privilegiadas, protegidas pelo sigilo fiscal, levantamentos de créditos tributários passíveis de pedidos de restituição e ou compensação, elaboração de peças e minutas processuais em defesa de contribuintes, sugerir cobrança de honorários, fazendo-se menção da participação de Mario Pagnozzi, José Tamazato, Alexis Zorning, Walcris Rossito, e das empresas de consultoria Ascon, Melmac, Maxconsult, Salvetti e De Dormir.

(...)

2.2. DA NÃO OBSERVÂNCIA DO ART. 142, § único. DO CTN.

Como se extrai do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é um procedimento administrativo decorrente de atividade vinculada e obrigatória da autoridade fazendária, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade.

(...)

A leitura atenta do “Relatório Fiscal” anexo ao Auto de Infração lavrado e impugnado, permite constatar estarem as exações fiscais fundadas em presunções e suposições que é inviável nos atos administrativos, devendo, estes, serem regidos pela legalidade e verdade material dos fatos.

A premissa exposta pelo fisco está totalmente ao arrepio do artigo 142 do CTN, não merecendo prosperar a ilação ora recorrida nos termos em que se encontra, como punir o impunível.

(...)

É o caso do auto. Faltam elementos concretos, objetivos, sólidos, a excluir a probabilidade de validez de causas diferentes para as ocorrências narradas. Faltou aprofundamento ao trabalho fiscal, para deixar cabalmente demonstrado o suposto desvio de receitas devida pela simulação do negócio jurídico, frise-se supostamente.

Repita-se, a imputação fiscal está desprovida de elementos de convicção e certeza, indispensáveis para caracterização do ilícito, pois a documentação é farta para comprovar a inexistência de omissão de receita, assim, por parte do fisco, faltou busca!!!.

(...)

O que se depreende da narrativa fiscal é a existência de um fato sobre cuja veracidade há dúvidas, não podendo sobre ele repousar uma ilação presumida,

fazendo-se ilações por conta própria, inexistindo reflexo entre este, ora Impugnante, e as pessoas jurídicas citadas pela Impugnada, exemplificando: empresa Salvetti e De Dormir, e especialmente a não existência de quaisquer irregularidades praticadas pelo Impugnante em conluio com os componentes do quadro do CARF. Oras, se não constitui uma presunção, muito menos indício.

(...)

Inquestionável!!! Faltam ao lançamento requisitos essenciais, indispensáveis à sua sustentação.

Ante a ausência de “instrumentos capazes de demonstrar com segurança e seriedade os fundamentos reveladores da ilicitude tributária”, não há prova segura da ocorrência do fato proposto pela autoridade atuante. Em síntese, inexistindo documentação hábil, para constituir-se o Crédito Tributário, segundo expresso no artigo 142, conclui-se, inexistente denuncia fiscal a ser proposta!!!

2.3. DO CERCEAMENTO DE DEFESA – DA INFRINGÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO No caso vertente o Fisco na elaboração do trabalho fiscal faz confusão entre pessoa jurídica e pessoa física, ou seja, não faz a distinção das mesmas. Na legislação pertinente encontramos as seguintes definições, senão vejamos:

a) Pessoa física: A personalidade jurídica é a capacidade de uma pessoa obter direitos e obrigações. É uma das características necessárias para o indivíduo ser considerado um sujeito do direito. Um indivíduo adquire essa característica após o seu nascimento com vida (nascituro), ou seja, mesmo que o recém-nascido sobreviva ou não após ter saído do ventre de sua mãe, tornou se um sujeito do direito.

b) Pessoa Jurídica: é a unidade de pessoas naturais ou de patrimônio, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações; são 3 os seus requisitos: organização de pessoas ou de bens; licitude de seus propósitos ou fins; capacidade jurídica reconhecida por norma.

(...)

Os fatos narrados por si só não configuram infração fiscal. Constituem apenas suspeitas, a recomendar o aprofundamento das investigações relativamente a operações praticadas n^o período, o que não ocorreu.

Inexiste evidência manifesta de não coletar outros elementos de prova para corroborar a suspeita fiscal, conforme assertivas acima expostas.

Como se verifica, o lançamento é precipitado, faltando segurança e certeza jurídica a seus fundamentos. A tranquila jurisprudência administrativa vê rechaçadas pretensões fiscais desprovidas desses requisitos.

Como verifica-se “in casu”, os elementos levantados pelo procedimento fiscal carecem das providências reclamadas até aqui para que atendam os princípios norteadores do lançamento.

Não se vislumbra, nas constatações relatadas, os requisitos de segurança e certeza jurídicas, indispensáveis a manutenção do lançamento?

Onde repousa a prova segura e indubitosa da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária? “A explicação é uma só”. Eis a motivação do lançamento: a certeza jurídica e a segurança da autuação não repousam em provas, mas em simples opiniões.

O “Relatório Fiscal” descreve apenas uma suspeita que, após ultrapassadas as etapas investigatórias, pode ou não conduzir a um indício de omissão de receitas. Ora, suspeita é conjectura, e indício é prova potencial em germe, que pode ter êxito positivo ou negativo, corporifica-se mediante a existência de outros elementos materiais a confirmar a existência de um fato tido como verdadeiro.

Portanto, há infringência aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como do devido processo legal, conforme largamente exposto, devendo ser o auto de infração nulo de pleno direito.

2.4.1. DA DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO COM APRESENTAÇÃO DE PAGAMENTO E OBSERVÂNCIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (DECLARAÇÃO DE RENDA PESSOAS FÍSICA E JURÍDICA E DCTF) – ART. 150, §4º DO CTN.

Douto Julgador, compulsando o AIIM é clara e cristalina a ocorrência do instituto da decadência dos fatos geradores ocorridos nos períodos de 2010 e 2011, isto porque, a exação é indevida, pois, segundo o estipulado no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, a decadência é regida por este dispositivo, ou seja, inicia-se com o fato gerador, e nunca pelo art. 173, inciso I do CTN, senão vejamos o texto de lei:

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.

(...)2.4.2. DA DECADÊNCIA – ART. 173, INCISO I – DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE SIMULAÇÃO, SONEGAÇÃO E FRAUDE.

Acerca da diferenciação acima elencada, é importante frisar, que o Fisco vem desobedecendo a legislação tributária, embasando Autos de Infração e Imposição

de Multa em presunções, sem qualquer prova material dos fatos, sendo que ao Fisco incumbe a tarefa de provar o alegado em caso de dolo, fraude ou simulação, o que não restou provado nos autos. Portanto, o prazo decadencial rege-se pelo art. 150, §1º e §4º do CTN.

Ainda assim, se por amor ao debate, o Douto Julgador, entender que não é cabível a aplicação da decadência conforme o disposto anteriormente, temos que o período de 2010 está sob a égide do mesmo instituto, conforme determina o art. 173, I, do CTN, não da forma aplicada pelo Fisco em sua atuação fiscal, como se passa a demonstrar.

Veja, que o fisco, por presunção, alega simulação do negócio jurídico, embora tenha o Impugnante apresentado os contratos sociais da SCP, e ter levado a tributação os outros recebimentos a título de honorários na pessoa Jurídica PAGNOZZI PAGNOZZI ASSESSORIA, e ter recolhido o tributo devido, referente ao IRPJ na pessoa jurídica, o fisco efetua a constituição do crédito tributário ao arrepio da legislação pertinente.

(...)3. NO MÉRITO “In casu”, caso se já ultrapassado as razões de preliminares, com inobservância do disposto no artigo 142 § ÚNICO do CTN, para elaboração do trabalho fiscal em questão, e via de regra a inexistência do fato gerador possível de apenar-se como sendo este impugnante infrator dos dispositivos consignados no Auto de Infração ora guereado, e especialmente a existência de DECADÊNCIA e, CERCEAMENTO DE DEFESA, e demais atos violatórios da legislação pertinentes, contrários ao direito deste impugnante, “ad argumentandum tantum”, pela não procedência da ilação proposta contra a ora combatida, passamos a expor o quanto segue sobre o MEREcimento.

3.1. DA AUSÊNCIA DA OCORRÊNCIA DA SIMULAÇÃO PELO DEFEITO NO NEGÓCIO JURÍDICO – DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO Alega, em apertada síntese, a Impugnada, que há simulação no negócio jurídico instituído através da constituição da SCP, na qual era declarado e apurado valores que não condiziam com a prestação de serviço lícito, tornando o negócio jurídico que a constituiu inválido, conforme art. 167 do código civil, senão vejamos:

(...)Pelo exposto nunca houve a prática de tais requisitos apontados, isto porque não há conluio entre as partes, pelo contrário pelas declarações verifica-se que houve prestação e contraprestação dos atos praticados, inclusive com a apuração, declaração e pagamento de tributos pelo sócio ostensivo, e diga-se que tal apuração foi sob valores reais, nunca havendo a intenção de iludir o fisco, o que não restou provado em nenhum momento nos autos, sendo toda a alegação embasada em meras presunções.

Veja, que o ônus da prova da simulação cabe à administração pública, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento. Com efeito, é indispensável para qualquer lançamento tributário a prova dos fatos e dos atos efetivos, inclusive quando se pretender invalidar uma

tentativa de planejamento tributário que possa ser caracterizada como evasão fiscal ilícita.

(...)3.2. DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 3.2.1. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SERVIÇOS LÍCITOS PRESTADOS EM PROPORCIONALIDADE AOS VALORES RECEBIDOS – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA DISSIMULAR A EXECUÇÃO DE TRABALHOS PERSONALÍSTICOS – MOVIMENTAÇÃO DE VULTOS RECURSOS FINANCEIROS ENTRE DIVERSOS AGENTES PÚBLICOS E PRIVADOS ENVOLVIDOS, DISSIMULADOS NA FORMA DE HONORÁRIOS ESTABELECIDOS EM CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA, SERVIÇOS DE ADVOCACIA E, AINDA EM CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTAS DE PARTICIPAÇÃO.

(...)Deve se esclarecer que todos os valores recebidos pela empresa MELMAC, foram em conformidade foram, em conformidade, com cláusulas contratuais, não havendo, simulação ou outros artifícios fraudulentos.

3.3. DA ILEGITIMIDADE DO IMPUGNANTE NO POLO PASSIVO – DA AUSÊNCIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO POR INFRAÇÃO A LEI.

Diante da situação fática exposta acima, cumpre destacar a ilegitimidade passiva quanto a Impugnante em razão da ausência de responsabilidade tributária.

Dentre as matérias excepcionais a serem tratadas por meio do presente instrumento, também está a ilegitimidade de parte por ser uma das condições da ação e se ausente ensejará a falta de um dos pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

Neste contexto, insta salientar que todo o processo administrativo fiscal não traz qualquer verdade material, isto porque, se baseou em presunção de infração a lei.

Veja, que para que o Impugnante respondesse pelas dívidas tributárias é imprescindível a presença dos requisitos previstos pelo art. 135 do CTN, que permite que a responsabilidade tributária ultrapasse o patrimônio da pessoa jurídica e atinja o patrimônio pessoal de seus sócios, diretores e gerentes.

Assim, para que seja aplicado o princípio da responsabilidade pessoal, deve ser comprovada a conduta dolosa de extrapolação de poderes outorgados ou de conduta fraudulenta.

(...)3.4. DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – DA INFRINGÊNCIA.

Em nossa CONSTITUIÇÃO FEDERAL, encontramos os princípios fundamentais nos DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS, entre eles o da CIDADANIA, IGUALDADE, PROPRIEDADE e da MORALIDADE(...)portanto, se vislumbra, claramente a infringência aos princípios constitucionais elencados acima, devendo ser nulo de pleno direito o auto de infração e multa ora guerreado.

3.5. DA INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA Doutos Julgadores, o Princípio da Segurança Jurídica se encontra intensamente

relacionado ao Estado Democrático de Direito, podendo ser considerado inerente e essencial ao mesmo, sendo um de seus princípios basilares que lhe dão sustentação.

Desta feita, urge ressaltar que o Princípio da Segurança Jurídica possui conexão direta com os direitos fundamentais e ligação com determinados princípios que dão funcionalidade ao ordenamento jurídico brasileiro, tais como, a irretroatividade da lei, o devido processo legal, o direito adquirido, entre outros, destacando-se para a tese apresentada o princípio da legalidade, tendo em vista que a decadência decorre de lei autorizadora, bem como o negócio jurídico decorre de normas civis autorizadoras.

(...)Ante o exposto, incorre nos autos infringência e desobediência ao princípio da segurança jurídica e legalidade, pela não observação de ato jurídico perfeito na constituição da sociedade em conta de participação, que observou todas as legalidades civis e tributárias, bem como infringência a decadência no que tange ao período de 2010/2011, sendo nulo o Auto de Infração e Multa.

3.6. DA LESÃO ECONÔMICA E DO DANO PATRIMONIAL Analisando os procedimentos praticados no processo administrativo, ora combatido, verifica-se que há afronta as regras expostas na legislação constitucional e infraconstitucional, registra-se de forma clara e cristalina, que, com o prosseguimento dos atos administrativos processuais, como se apresentam, incorrerá em dano patrimonial irreversível, com a diminuição do patrimônio da ora Impugnante, de forma contrária as garantias ao texto constitucional e infraconstitucionais aplicáveis “in casu”.

O dano patrimonial é a lesão concreta que afeta um interesse relativo ao patrimônio da pessoa, consistente na perda ou deterioração, total ou parcial, dos bens materiais que lhe pertencem, sendo suscetível de avaliação pecuniária. Abrangem os danos emergentes (o que o lesado efetivamente perdeu) e o lucros cessantes (o aumento que seu patrimônio teria, mas deixou de ter, em razão do evento danoso). Quantificação do dano patrimonial O dano patrimonial mede-se pela diferença entre valor atual do patrimônio da vítima e aquele que teria, no mesmo momento, se não houvesse a lesão. O dano, portanto, estabelece-se pelo confronto entre o patrimônio real existente após o prejuízo e o que provavelmente existiria se a lesão não tivesse produzido.

Em outras palavras, poderá existir enriquecimento do Impugnado, em detrimento a Impugnante; não podendo jamais, ser prejudicada, com o procedimento da exação, ora guerreado.

(...)Ante o exposto, mostra-se totalmente incabível a pretensão da Impugnada na exação indevida, sendo que a prevalência desta incorrerá na lesão patrimonial da Impugnante e conseqüentemente no enriquecimento ilícito da Impugnada.

3.7. DA MULTA COM CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Com toda segurança a Impugnante acredita que pelos fatos e fundamentos acima narrados o auto de infração será declarado inteiramente nulo, por ser abusivo, e por estar exigindo o pagamento de tributo de forma indevida, sendo a exação totalmente improcedente conforme demonstrado durante toda a peça defensiva.

No entanto, caso o auto prevaleça pelo tributo principal, ainda assim o mesmo é nulo pela aplicação abusiva de multa com caráter iminentemente confiscatório, o que é veementemente ilegal segundo o que determina a lei.

Desta maneira, conforme demonstrado em toda a peça defensiva a exação não deve prevalecer, tendo em vista que não houve prejuízo aos cofres públicos, isto porque, houve o pagamento do tributo, portanto, não há que se falar em multa aos patamares apresentados, a qual é confiscatória e macula o auto de infração de nulidade absoluta.

4. DO PEDIDO Ante o exposto, requer 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.

Requer provar o alegado por todos os meios de prova, sem exceção de nenhuma, e diante de alguma controvérsia fática por perícia técnico contábil;

Requer que seja, outrossim, seja a Impugnante intimada para prestar os esclarecimentos que se fizerem necessário bem como documentos que eventualmente não estejam presentes, sempre em homenagem ao Princípio da Verdade Real, do Contraditório e Ampla Defesa;

Posteriormente, solicitou a correção da impugnação, nos termos abaixo:

TERMO DE RETIFICAÇÃO E RATIFICACAO PAF 16327720815/20016-31 ALEXANDRE HERCULES, devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, vem expor e requerer o seguinte:

1ª. Haja vista a entrega da impugnação fiscal, tempestivamente em 06/01/2017, as 12:43hs com identificador de envio S0001972408, constando o número do procedimento administrativo fiscal no. 16327-720.791/2016-11.

2ª. Certo de que o número correto e 16237.720815/2016-31, sendo assim requer seja efetuado a devida retificação do número do documento de impugnação, ratificando-se todo o teor de fato e direito expostos consignados na peça recursal.

3ª. Requer outrossim, seja efetuado as anotações necessárias para os fins objetivando consignados na impugnação ofertada.

Termos em que p.e. deferimento

Juntou documentos.

A 11ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, afastadas as preliminares de nulidade, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito tributário, nos termos do relatório, em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 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 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 Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/08/2018, o sujeito passivo interpôs, em 23/08/2018, Recurso Voluntário, alegando que a improcedência do lançamento e requerendo o que consta a seguir:

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 – O 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.

Em 09/06/2015, a Procuradoria apresenta Contrarrazoes ao Recurso Voluntário contrapondo todos os pontos alegados no Recurso, citados acima

É o relatório

VOTO

Conselheiro **LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, no entanto dele conheço em parte, não conhecendo da alegação de não confisco e da não observância aos princípios constitucionais.

A lide versa em apertada síntese sobre omissão de rendimentos e desconstituição da personalidade jurídica de Sociedade em conta de Participação.

DO CONHECIMENTO

MULTA QUALIFICADA – NÃO CONFISCO – MEREcimento - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS -

Inicialmente cumpre esclarecer que esse Conselho não é competente para apreciar matéria constitucional, conforme pacificado em sua Súmula no. 2, a seguir:

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

Alega que a Administração Pública deve observância aos princípios constitucionais, conforme descrevo parte do seu recurso a seguir:

A autoridade administrativa, deveria observar as normas constitucionais de condutas a serem cumpridas e ainda, normas da legislação infraconstitucional, na elaboração dos trabalhos administrativos, o que não o fez.

Os referidos princípios abaixo elencados, se interligam, um influenciando o outro. Assim, ao analisar o princípio da legalidade, admite-se a existência da moralidade. Ao analisar o princípio da publicidade deve-se admitir a existência da legalidade.

E cita vários princípios constitucionais, segundo o qual não teriam sido observados no decorrer da ação fiscal, dentre eles o Princípio da Legalidade, da Impessoalidade, da moralidade, da Publicidade e da Eficiência.

Alega ainda o princípio constitucional do não confisco para afastar a multa qualificada.

Portanto, não conheço das alegações de inconstitucionalidade e mantida a qualificação da multa, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Como o recorrente alega ainda a inexistência das hipóteses tipificadas nos artigos 71 a 73 da lei 4502/64, cabe ressaltar que foi comprovada utilização de interposta pessoa jurídica com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador. Tal fato constitui prática de negócio simulado, conforme veremos a seguir no presente voto e que restou incontroverso no presente caso concreto.

Houve aplicação de multa qualificada sobre a omissão de rendimentos oriundos de pessoa jurídica, haja vista a caracterização fraude e simulação na conduta dolosa do Impugnante, conforme veremos no decorrer do presente voto, apesar das alegações do Recorrente de que se prevalecer a irrogação fiscal da forma em que apresenta o Auto de Infração, estar-se-ia compactuando com a deliberada transgressão aos princípios da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, circunstância inconcebível. Afirma ainda que utilizando como norte os julgamentos do STF, os Tribunais Regionais Federais entendem que o percentual adequado a ser estipulado é o de 20 %, e não como se afigura no caso ora debatido 150%.

Portanto, diante da simulação, conforme veremos no transcórre do presente voto, mantém-se a multa qualificada, porém, a mesma deve ser reduzida de ofício ao percentual de 100% tendo em vista a nova regra mais benéfica prevista no art. 8º da Lei 14.689/2023).

A nova regra deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Logo, não conheço das alegações de inobservância aos princípios constitucionais, e, quanto à multa qualificada, aplica-se ao presente caso a retroatividade benigna de ofício, para reduzir a multa ao percentual de 100%

DAS PRELIMINARES

DAS PRELIMINARES NULIDADE DO LANÇAMENTO – INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO LEGAL DE FISCALIZAÇÃO SOBRE O AUTUADO (PESSOA FÍSICA) – CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega em seu recurso voluntário que:

Para a lavratura do Auto de Infração, simplesmente não houve emissão do procedimento fiscal obrigatório em relação ao autuado – recorrente, como Pessoa Física, ou seja, o auto foi lavrado no dia 06/12/2016 e o recorrente tomou ciência com o termo de início da fiscalização, e principalmente pela não existência de fiscalização junto a empresa H10 PARTNERS.

O trabalho fiscal não identifica a origem do valor de R\$ 1.800.00,00 (um milhão e oitocentos mil), apenas aplica penalidade, sem efetuar busca para conhecimento da origem da receita pela empresa H10. Portanto, ocorreu a infringência dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, previsto em nossa Carta Magna, senão vejamos:

Alega ofensa aos princípios constitucionais e segue afirmando a existência de erro material pela ausência de fiscalização junto a empresa H10 Partners.

Questiona que o Auditor fiscal desrespeitou a lei, mais especificamente o artigo 142 do CTN e o artigo 7, I do CTN, alegando que a impossibilidade do recorrente sequer ter conhecimento do procedimento fiscal inicial e ainda ter ficado impedido de apresentar documentos pertinentes além de prestar informações à fiscalização.

Afirma que:

Para que não haja dúvida do desrespeito às normas impostas pela própria Receita Federal, segue o artigo que relaciona as únicas situações admitidas em lei para que não seja obrigatória a instauração de procedimento fiscal inicial:

...

Outrossim, não há nenhum motivo lógico, ou de justificativa razoável e muito menos amparo legal para a Autoridade Fiscal emitir o termo de início da fiscalização e de imediato apresentar o Auto de Infração, por não ter instaurado o procedimento administrativo obrigatório direcionado ao recorrente e a empresa H10, ocorreu o cerceamento de sua defesa e do contraditório.

Diante de tais alegações, sem adentrar ou combater nenhum ponto da absurda afirmação por parte do Fisco, é inquestionável não ter as condições para efetuar o lançamento tributário. É obrigação inescusável do Fisco, por meio de procedimento fiscal específico – e antes da lavratura de qualquer auto de infração, dar oportunidade da Pessoa Física ora recorrente, a comprovação de origem (a licitude) dos procedimentos ocorridos, o que não foi feito.

Não fazem sentido tais alegações na medida em que todos os termos de início, termos de intimação e respostas do contribuinte estão anexados aos autos, tendo o Recorrente tomado ciência em todas as etapas da auditoria fiscal, e, inclusive o referido Mandado de Procedimento Fiscal, o qual encontra-se anexado às fls. 2 dos autos.

Conforme podemos verificar às fls. 4 a 8 dos autos, o Recorrente foi intimado a provar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea a que se refere o EMPRESTIMO JUNTO A EMPRESA H10 PARTNERS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ 07.804.591/0001-07, CONTRAÍDO NO EXERCÍCIO DE 2010, NO VALOR DE R\$1.500.000,00. E, se fosse o caso, comprovar a devolução dos valores, mediante apresentação da comprovação da liquidação financeira dos pagamentos porventura realizados.

Portanto, não houve cerceamento de defesa, na medida em que desde o início, o contribuinte está ciente da necessidade de comprovação dos referidos valores recebidos da H10 partners, e, no entanto, não o fez.

A insistente alegação de ausência de fiscalização na empresa H10 Partners não comprova nenhum fato ou verdade material de forma a elidir o presente lançamento fiscal, pelos motivos que veremos no mérito do presente voto, e, tampouco consiste em causa de nulidade e cerceamento de defesa.

Afirma ainda que é obrigação inescusável do Fisco, por meio de procedimento fiscal específico – e antes da lavratura de qualquer auto de infração, dar oportunidade da Pessoa Física ora recorrente, a comprovação de origem (a licitude) dos procedimentos ocorridos, o que não foi feito.

O Recorrente teve todos os seus direitos previstos em lei de apresentar os documentos solicitados na ação fiscal, dentro dos prazos estabelecidos nos diversos termos da fiscalização dos quais teve ciência, teve seu direito de defesa respeitado dentro dos mesmos prazos legais, tanto em sede de impugnação como em sede de recurso, respondeu todos os termos, apresentou impugnação e recurso, não havendo que se falar em falta de oportunidade para comprovar suas alegações. Portanto, não assiste razão ao mesmo em sua alegação de que não teve a oportunidade da sua pessoa física ora recorrente, de comprovar a origem e/ou a ilicitude dos procedimentos ocorridos.

Não se constata de forma alguma no presente caso, nenhuma das hipóteses de nulidade do lançamento fiscal, as quais 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.

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

§ 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. (grifos nosso.)

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, além dos prazos concedidos em todos os termos da fiscalização, com a ciência do contribuinte, 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 e tampouco cerceamento de defesa do presente auto de infração.

No que se refere à alegação de que o contribuinte não teve a oportunidade de demonstrar a origem do montante recebido da empresa H10 partners, logo teria ocorrido cerceamento de defesa, cumpre esclarecer que as alegações do recorrente dizem respeito ao fato de que ele não possui mais a guarda dos documentos tendo em vista os fatos geradores terem ocorrido há mais de cinco anos, com fundamento no artigo 195 c/c artigo 174 CTN.

Tais alegações não consistem em cerceamento de defesa, pois o mesmo pressupõe que a administração tenha impedido ou dificultado o exercício do contraditório ou tenha indeferido prova pertinente de forma arbitrária, o que não foi o caso. O contribuinte teve oportunidade de se defender em todas as etapas do presente Processo Administrativo, como assim o fez, nos moldes da legislação em vigência.

De fato, as alegações do recorrente dizem respeito ao mérito, o qual será analisado em seguida. Inclusive no que concerne ao ônus da prova do contribuinte quanto aos argumentos citados.

Nesse sentido, rejeito as preliminares alegadas pelo recorrente.

DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO

O recorrente 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.

O Recorrente segue afirmando:

A entrega pela MELMAC, da declaração (DCTF) reconhecendo débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco (Súmula 436 do STJ), e mais a referida empresa efetuou parcialmente pagamentos de tributos conforme consta no site da Receita Federal. Por esse motivo, mesmo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo a declaração (DCTF) do contribuinte contempla todos os elementos aptos a ensejar a inscrição do crédito em dívida ativa pelo fisco, sem a necessidade de se fazer lançamento de ofício suplementar, nestes casos, também aplicável a sumula 436 do STJ.

E que, portanto, havendo o recolhimento parcial deveria ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º do CTN ao presente caso, não havendo conduta da Recorrente que venha a afastar a sua aplicação.

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.

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).

Como veremos a seguir, nos fundamentos do mérito do presente Acórdão, ficou caracterizada a presença de dolo e simulação no caso concreto.

Em apertada síntese, restou comprovada “in casu” a desproporcionalidade entre os valores recebidos pela pessoa física que efetivamente prestou os serviços e os demais valores recebidos pelas Sociedade em Conta de Participação, as inconsistências que atestam contra a idoneidade dos contratos das SCP, a intensão de afastar a incidência dos tributos nos recebimentos dos valores pelo Recorrente, a simulação na constituição das SCP envolvidas, a transferência dos direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se referem os

instrumentos particulares (os quais foram assinados com data retroativa), atuação ilícita das pessoas físicas e jurídicas, a ausência da efetiva prestação de serviços pelas SCP, os valores recebidos por “fora” do âmbito das SCP, entre outros.

Verificada a existência de Simulação, aplica-se Súmula CARF nº 72 (Pleno, 2012 – vinculante):

"Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN."

Como se trata de lançamento de omissão de rendimentos, o Fisco somente teria condições de apurar esses valores no momento da apresentação da declaração de ajuste anual pelo contribuinte. O imposto é devido à medida que os rendimentos forem percebidos, todavia somente com a declaração de rendimentos é que se tem condições de apurar o montante do imposto devido.

Somente após a efetiva entrega da declaração de ajuste anual ou, na hipótese de não haver tal entrega, findo o prazo limite para sua apresentação é que o Fisco tem condições de verificar o descumprimento da obrigação tributária e efetuar o lançamento de ofício do tributo devido.

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.

Aplica-se ao presente caso os fundamentos do artigo 173, I do CTN para contagem do prazo decadencial, pois os fatos geradores ocorreram no ano de 2010, e deveriam ter sido declarados na Declaração de Ajuste Anual do ano de 2011. E o prazo decadencial se iniciou a partir do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento. Ademais, a ciência do auto de infração se deu em 01/12/2016, antes do prazo decadencial, qual seja, 31.12.2016.

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;

Neste diapasão, afasto as preliminares pleiteadas.

DO MÉRITO

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – Princípio da Verdade Material – ILAÇÕES E OMISSÃO DE INFORMAÇÕES DO RELATORIO FISCAL – SIMULAÇÃO – Tributação na pessoa física de rendimentos declarados na pessoa jurídica – Omissão de Rendimentos

Alega desrespeito ao princípio da Verdade Material e ao artigo 142 do CTN pela autoridade fiscal.

Aduz que os serviços foram prestados conforme item 7.1. Cronograma de Serviços prestados e documentos apreendidos pela polícia federal, o que será definitivamente contestado no presente voto.

Afirma ainda, o Recorrente, genericamente que:

A falta de comprovação de serviços lícitos prestados em proporcionalidade aos valores recebidos – interposição de pessoas jurídicas para dissimular a execução de trabalhos personalíssimos – movimentação de vultosos recursos financeiros entre diversos agentes públicos e privados envolvidos dissimulados na forma de honorários estabelecidos em contrato de prestação de serviços de consultoria, serviços de advocacia e, ainda em constituição de sociedade em contas de participação, não procedem, e não fazem frente as cartas respostas das instituições financeiras.

E sustenta ainda que não existe simulação, e, que via de regra, a realização dos serviços para o Bank of American Brasil, e ainda, todos os pagamentos efetuados pelo Banco de Boston e Itaú foram lícitos e certos face o relatório de pagamentos de tributos encartados na peça recursal.

Inicialmente cumpre esclarecer que toda a documentação acostada aos autos faz prova no sentido de que os serviços foram efetivamente prestados por outra pessoa física, citada adiante, além de outros escritórios de advocacia envolvidos. Não há nenhum documento constando a assinatura ou efetiva realização de peça ou quaisquer atos processuais nos Processos administrativos em questão, comprovando que se deu a efetiva prestação dos serviços pelo recorrente ou por suas Sociedade em conta de Participação, as quais, teriam sido constituídas para tal fim, o, que, no entanto, não se comprova.

Os únicos documentos apresentados pela MELMAC foram contrato social, livros contábeis (sem registro na Junta comercial), extratos bancários e notas fiscais. Não houve anexação de nenhum contrato de prestação de serviços, de nenhuma proposta de trabalho, de nenhum ato ou peça processual do qual tenha efetivamente sido realizado pelo Recorrente, e, portanto, não existe de forma alguma qualquer prova no sentido da efetiva prestação de serviços pelos “honorários” recebidos.

As provas anexadas, além dos relatos do contribuinte em sua peça recursal, fazem prova exclusivamente dos pagamentos efetuados nas contas correntes do recorrente.

A alegação de que consistem em documentos sigilosos, também não é pertinente, pois se podem ser anexados documentos que comprovam os honorário pagos, tais como ata da prestação de contas gráficas entre as partes dos comitês, Demonstrativo analítico dos ressarcimentos dos comitês 08º, 09º, 11º e 12º, contendo os honorários em questão, anexo III da Ata da Aprovação, demonstrativo dos valores de honorários conforme notas fiscais desembolsadas pelo Itaú Unibanco S/A, por conta e ordem do Bank Of American S/A, apresentada

nos comitês, 08º, 09º, 11º e 12º e cópia das notas fiscais em referência, não haveria igual prejuízo ao sigilo, caso o Recorrente anexasse prova de atos ou peças processuais nos quais efetivamente tivesse atuado, se fosse o caso.

Ademais, a prestação de serviços advocatícios e consultoria jurídica é exclusiva de profissionais da área com formação específica e registro no respectivo Conselho (Ordem dos Advogados do Brasil) o que não é o caso do Recorrente.

Não há o que se falar em exações fiscais fundadas em presunções e suposições que é inevitável nos autos administrativos, devendo, estes, serem regidos pela legalidade e verdade material dos fatos, e a auditoria fiscal agiu nos estritos ditames da lei, cumprindo especificamente os preceitos do artigo 142 do CTN.

O Recorrente se utilizava de interposta pessoa jurídica para emitir notas fiscais de assessoria e consultoria e honorários advocatícios, entretanto, não foi constatado nenhum serviço lícito prestado proporcional ao pagamento recebido pela MELMAC, Sociedade em Conta de Participação – doravante SCP- constituídas pelo contribuinte, com os fins de receber os rendimentos a título de distribuição de lucros, e, portanto, sem incidência do imposto de renda.

Conforme descrito no Relatório acima, os pagamentos eram efetuados à título de serviços advocatícios prestados e realizados pelas instituições financeiras e demais pessoas jurídicas citadas, e todos descritos no mesmo relatório.

A auditoria foi atrás da efetiva comprovação da prestação dos serviços, de forma a verificar se os rendimentos auferidos pelo recorrente decorriam de lucros por serviços prestados pelas pessoas jurídicas constituídas verdadeiramente com tal finalidade. A atuação fiscal foi rigorosa e detalhada, amparada na coleta de diversos elementos probatórios indiretos, devidamente submetidos a exame técnico e valorados por meio de juízo cognitivo, o que conduziu à constatação de prática irregular perpetrada pelo Impugnante.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, para os processos administrativos em relação aos quais a PAGNOZZI apresentou documentos de cobrança com a indicação dos honorários, não consta nenhuma participação da MELMAC nos atos processuais em questão.

Cumpra transcrever aqui parte do Termo de Verificação Fiscal, o qual sintetiza bem a ausência da prestação de serviços pela SCP e a convicção de que foi constituída exclusivamente com a finalidade de receber os rendimentos auferidos:

4. DO DIREITO APLICÁVEL(...)

Conforme descrito nos itens anteriores, foi demonstrada a existência de indícios veementes de que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

De fato, na situação presente, a vontade de dissimular a natureza dos recebimentos, ocultar a distribuição de valores a terceiros e diminuir a carga

tributária levou o contribuinte a adotar procedimentos manchados por evidências que atestam não só os meios fraudulentos, como também a não comprovação da efetividade da prestação de serviços lícitos por parte de sua interposta pessoa jurídica MELMAC CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, sintetizadas a seguir:

- Falta de infraestrutura adequada à prestação lícita dos serviços, uma vez que não possuía corpo jurídico próprio, os serviços não foram terceirizados e o sócio Sr. ALEXANDRE HERCULES não possuía expertise, nem formação profissional para o desempenho das atividades descritas nas Notas Fiscais. Conforme depoimentos dos envolvidos é inconteste que o contribuinte não exerceu qualquer atividade lícita proporcional aos valores recebidos.

- Não existência de Contratos de prestação de serviços de assessoria.

- Maioria dos Processos Administrativos Fiscais (PAF) são defendidos por outras pessoas:

Implausibilidade da autuação da empresa 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.

- Recolhimento Inexistente de tributos por parte da empresa, uma vez que nas suas DCTFs os tributos foram declarados como suspensos por medida judicial inexistente ou que se refere a outro Sujeito Passivo. Ou seja, indícios de declaração falsa para evitar o pagamento de tributos.

- 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 sua empresa.

- Utilização de Interposta pessoa jurídica para realizar a distribuição de valores: Empresas de fachada, sem qualquer estrutura, onde os valores à crédito se equiparam aos valores à débito em sua movimentação financeira, transferiam dinheiros aos outros atores envolvidos. Para isto, o Sr. ALEXANDRE HERCULES foi remunerado com retiradas feitas em seu nome, através da empresa MELMAC.

- Parte dos valores alcançavam empresa relacionada ao Diretor do Bank of America que assinou as contratações e/ou autorizou os pagamentos.

- Prática reiterada dos atos fraudulentos, haja vista modus operandi dos atores envolvidos se dar desde 2010 até 2015.

Pelo exposto, 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. Tais rendimentos foram recebidos fora do “âmbito” da pessoa jurídica, uma vez que nos termos do art. 104 do Código Civil, inciso II, a validade do negócio jurídico requer a existência de objeto lícito, possível e determinável.

TÍTULO I Do Negócio Jurídico CAPÍTULO I Disposições Gerais Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

(Grifou-se)A simples ostentação de legalidade das transações não é garantia da legitimidade das operações, quando estas não representam a real intenção dos contratantes. O contribuinte se utilizava de interposta pessoa jurídica para emitir Notas Fiscais de Assessoria e Consultoria e de Honorários Advocatícios, entretanto não foi constatado nenhum serviço lícito prestado, proporcional ao pagamento recebido.

O contribuinte simulou, por meio de contratos fraudulentos e notas fiscais inidôneas, auferir receitas de serviços de Assessoria, Consultoria e Honorários. Neste sentido, vale citar ementa do Acórdão nº 107-07.940 da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes o qual, em suma, decidiu que a mera apresentação de contratos ou notas fiscais sem um mínimo de detalhamento técnico do serviço prestado, sem acompanhamento de relatórios profissionais e conclusivos dos serviços prestados não são capazes de servir como prova da prestação de serviços:

(...)Ao praticar tal conduta, o contribuinte 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.

Ao seguirmos o fluxo financeiro das operações (follow the money), podemos constatar a real intenção do contribuinte:

- Repassar valores recebidos das Instituições Financeiras à empresa relacionada ao próprio Diretor da Instituição Financeira envolvida.

- Por intermédio de sua Pessoa Jurídica receber valores que, ao final, chegaram a sua Pessoa Física na qualidade de sócio.

Não pode prevalecer o conceito de que seriam estes rendimentos PRO LABORE ou DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS como o Sr. ALEXANDRE HERCULES alega, bastando para

isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais para recebimento de recursos e conseqüentemente a transferência de rendimentos para sua pessoa física, na qualidade de sócio.

(...)Diante dos fatos descritos, tais rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas.

Portanto, os valores pagos pelas Instituições Financeiras ao contribuinte, por intermédio de interposta pessoa - MELMAC, que não foram repassados aos outros integrantes do grupo e que foram identificados em seu nome, serão tributados na pessoa física do Sr. ALEXANDRE HERCULES, (...)O valor de R\$1.800.000,00 informado em sua Declaração Anual de Rendimentos, referente ao ano-calendário de 2010, também será tributado na pessoa física do Sr. ALEXANDRE HERCULES, uma vez que o mesmo não apresentou qualquer comprovação do alegado mútuo, que justificasse tratar esse valor como dívida ou Ônus reais.

Outros fatos foram confirmados nas provas dos autos, de forma a não restar dúvida quanto à pretensa realização do negócio jurídico simulado. Dentre eles, a desproporcionalidade entre os valores recebidos pela Dra. Manoela Bastos e os demais sócios participantes das SCP – Sociedade em Conta de Participação, entre eles a NELMAC, é flagrante, uma vez que a advogada foi quem efetivamente prestou serviços e atuou nos processos administrativos objeto da operação Zelotes, e, no entanto, os valores por ela recebidos foram muito inferiores aos demais sócios das SCP, entre eles o recorrente.

Alega, portanto, 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.

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.

Nosso entendimento se dá no sentido de que houve a atuação ilícita de pessoas físicas e jurídicas para influir no resultado do julgamento de processos administrativos. Com base no Relatório de Análise 18/2016 da Corregedoria geral do Ministério da Fazenda, além dos demais processos administrativos correlatos.

Diante dos documentos acostados aos autos, não restou comprovada, de forma alguma, a efetiva prestação dos serviços pela SCP do Recorrente. Os valores recebidos pela SCP foram sem qualquer comprovação da correspondente prestação dos serviços e, portanto, foram recebidos “fora” do âmbito da MELMAC, uma vez que nos termos do artigo 104 do Código Civil, inciso IV, a validade do negócio jurídico requer a existência de objeto lícito, possível e determinável.

As inconsistências constatadas nos contratos das SCP atentam contra sua idoneidade. Após a análise dos instrumentos utilizados para prestação dos serviços e subcontratação, ficou comprovado que a SCP foi constituída de forma simulada e, destarte, transfere direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transferem e que os instrumentos particulares foram assinados com data retroativa.

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.

O próprio ITAU reconheceu que ficou prejudicada a apresentação de documentos que comprovariam a efetiva prestação de serviços, conforme vemos às fls. 96 dos autos e que não possui a gestão ou guarda de referidos documentos.

O Bank of América tampouco comprovou a prestação de serviços com a apresentação de quaisquer documentos que o fizessem.

Houve, na verdade, a exposição de fatos que evidenciam quem é o efetivo sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual deve ser prontamente rejeitada a alegação de ilegitimidade no polo passivo do lançamento.

Em hipóteses dessa natureza, incumbe à autoridade responsável pelo lançamento apurar a efetiva realidade fática, obrigação que encontra fundamento no art. 142 do Código Tributário Nacional, ao dispor que compete à autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento de ofício, “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”, que foi o que de fato ocorreu “in casu”. Ao instituir tal encargo, o legislador buscou assegurar a identificação do fato gerador em sua dimensão material, para que se apure corretamente a base tributável, não se restringindo a atuação fiscal a meros aspectos formais dos atos praticados. E foi o que efetivamente fez a auditoria fiscal no presente caso. Havendo simulação, coube 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 efetuá-lo, conforme descrito a seguir:

“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.”

No lançamento sob análise, a D. Autoridade Fiscal qualificou o contribuinte nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional, imputando-lhe a sujeição passiva da

obrigação principal por ter mantido vínculo pessoal e direto com a situação configuradora do fato gerador do imposto de renda.

Diante do exposto, não há que se falar, portanto, em ausência de simulação e prestação dos serviços por pessoa jurídica (no caso, inexistente) para o Bank Of American Brasil, para o Bank Boston, e/ou banco Itaú, e tampouco em ilação proposta pelo fisco.

Cumpre esclarecer ainda que a decisão de piso não afastou a simulação. O que se verifica é a ausência de necessidade dolo e simulação e tampouco de ônus da prova do fisco para a cobrança da infração de rendimentos omitidos e não declarados pela recorrente como rendimentos tributáveis, o que veremos a seguir no mérito “omissão de rendimentos” do presente voto.

Logo, fica decidido que não há como se sustentar o entendimento de que os valores recebidos pelo recorrente poderiam ter natureza de Pro-labore ou distribuição de lucros, por todos os fundamentos de fato e de direito expostos no presente voto. Havendo descon sideração da pessoa jurídica da SCP constituída pelo contribuinte, os valores devem sofrer incidência de imposto de renda e serem tributados na pessoa física do Recorrente.

Não se tratou de imputação de responsabilidade ao sócio por infração; houve, na verdade, a exposição de fatos que evidenciam quem é o efetivo sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual deve ser prontamente rejeitada a alegação de ilegitimidade no polo passivo do lançamento.

Restou comprovado que a formalização das SCP se deu exclusivamente com a finalidade de afastar a incidência dos tributos nos recebimentos de valores pelo Recorrente e que 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.

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.

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.

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 a prestação dos serviços pela SCP. Pelo contrário, eles corroboram os argumentos fáticos trazidos aos autos no sentido de confirmação da autuação.

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 pelo Recorrente. O recorrente alega que recebera distribuição de lucro de uma SCP, do qual era sócio. Esses valores foram corretamente considerados como base de cálculo do IRPF lançado no presente crédito tributário, como omissão de rendimentos de pessoa jurídica.

Cumprido 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.

Trago ainda algumas citações doutrinárias acerca do assunto. A utilização de interpostas pessoas jurídicas com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado.

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)

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;

Conforme, já dito anteriormente, afirmamos mais uma vez para ressaltar que podemos verificar às fls. 4 a 8 dos autos, o Recorrente foi intimado a provar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea a que se refere o EMPRESTIMO JUNTO A EMPRESA H10 PARTNERS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ 07.804.591/0001-07, CONTRAÍDO NO EXERCÍCIO DE 2010, NO VALOR DE R\$1.500.000,00. E, se fosse o caso, comprovar a devolução dos valores, mediante apresentação da comprovação da liquidação financeira dos pagamentos porventura realizados.

Desde o início, o contribuinte está ciente da necessidade de comprovação dos referidos valores recebidos da H10 partners, e, no entanto, não o fez.

Alega o recorrente que tendo em vista os fatos geradores terem ocorrido há mais de cinco anos, não possui mais sua guarda, ainda que em conformidade com a legislação pertinente aplicada à matéria, artigo 195 c/c 174 CTN, prescrevem que a guarda dos documentos deve ser mantida por cinco anos, no entanto, tal argumento não merece prosperar, na medida que o ônus da prova deve ser do contribuinte, pois cabe a ele comprovar que tais empréstimos não seriam rendimentos auferidos da H10 Partners.

Não apresentou, em sua resposta, nenhuma documentação comprobatória ou qualquer justificativa que desse arrimo as informações prestadas, para eleidir o presente lançamento, a comprovação de serviços lícitos pela H10 partners.

Conforme corroboro aqui não há plausibilidade jurídica em defender a utilização da empresa de Prestação de Serviços/Consultoria em Gestão comercial para valores recebidos sem qualquer comprovação da efetividade do serviço lícito prestado, o que se deu também no caso da H10 partners. Tais rendimentos foram recebidos fora do “âmbito” da pessoa jurídica, uma vez que nos termos do artigo 104 do Código civil, inciso II, a validade do negócio jurídico requer a existência de objeto lícito, possível e determinável.

Conforme ainda fundamentos das contrarrazões da procuradoria, retirados do Termo de Verificação Fiscal, os quais reproduzo aqui de forma a reafirmar os fatos e a materialidade do lançamento dos valores recebidos da H10 Partners, descrevo aqui:

A simples ostentação de legalidade das transações não é garantia da legitimidade das operações, quando estas não representam a real intenção dos contratantes. O contribuinte se utilizava de interposta pessoa jurídica para emitir Notas Fiscais de Assessoria e Consultoria e de Honorários Advocatícios, entretanto não foi constatado nenhum serviço lícito prestado, proporcional ao pagamento recebido.

O contribuinte simulou, por meio de contratos fraudulentos e notas fiscais inidôneas, auferir receitas de serviços de Assessoria, Consultoria e Honorários. Neste sentido, vale citar ementa do Acórdão nº 107-07.940 da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes o qual, em suma, decidiu que a mera apresentação de contratos ou notas fiscais sem um mínimo de detalhamento técnico do serviço

prestado, sem acompanhamento de relatórios profissionais e conclusivos dos serviços prestados não são capazes de servir como prova da prestação de serviços:

...

Ao praticar tal conduta, o contribuinte 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.

Ao seguirmos o fluxo financeiro das operações (follow the money), podemos constatar a real intenção do contribuinte: - Repassar valores recebidos das Instituições Financeiras à empresa relacionada ao próprio Diretor da Instituição Financeira envolvida. - Por intermédio de sua Pessoa Jurídica receber valores que, ao final, chegaram a sua Pessoa Física na qualidade de sócio.

Não pode prevalecer o conceito de que seriam estes rendimentos PRO LABORE ou DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS como o Sr. ALEXANDRE HERCULES alega, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais para recebimento de recursos e conseqüentemente a transferência de rendimentos para sua pessoa física, na qualidade de sócio. (...)

Diante dos fatos descritos, tais rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas.

Portanto, os valores pagos pelas Instituições Financeiras ao contribuinte, por intermédio de interposta pessoa - MELMAC, que não foram repassados aos outros integrantes do grupo e que foram identificados em seu nome, serão tributados na pessoa física do Sr. ALEXANDRE HERCULES, (...)

O valor de R\$1.800.000,00 informado em sua Declaração Anual de Rendimentos, referente ao ano-calendário de 2010, o qual inclui o montante recebido da 10 Partners também está corretamente tributado na pessoa física do Sr. ALEXANDRE HERCULES, uma vez que o mesmo não apresentou qualquer comprovação do alegado mútuo, que justificasse tratar esse valor como dívida ou Ônus reais, com fulcro no artigo 16 do Decreto 70235 e do Princípio da verdade material.

O direito há de ser comprovado documentalmente. O art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto o art. 36 da Lei nº 9.784, de 29/01/99, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Em idêntico sentido atua o Decreto nº 70.235, de 1972, que determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova necessários.

Contudo, ao invés de provar o alegado, aduz ainda o Recorrente de que deveria ter havido fiscalização na pessoa jurídica H10 Partners, pois a ausência de fiscalização na H10 Partners

contraria normas constitucionais e legislação infraconstitucional, principalmente o artigo 142 do CTN, não havendo a perfeita identificação do fato gerador.

Por todos os fundamentos expostos acima, dentre eles, do ônus da prova do recorrente, principalmente na comprovação da prestação de serviços lícitos pela H10 Partners, tampouco assiste razão ao mesmo, pois tal alegação não foi carreada aos autos com as correspondentes provas. A alegação de que o prazo de guarda dos documentos comprobatórios seria de cinco anos também é falha, na medida em que a legislação tributária impõe o dever de guarda enquanto não descaído o direito da Fazenda pública de constituir o crédito tributário. Na prática isso implica um prazo que pode ultrapassar os cinco anos, especialmente quando há lançamento de ofício posterior e sua conseqüente discussão administrativa, o que foi o caso. Caberia rara exceção para uma prova indireta robusta, o que não foi o caso do recurso aqui em questão. Não há nos autos nenhuma comprovação nesse sentido.

Ademais, diante de todo o exposto para afastar a tributação dos rendimentos na pessoa física do recorrente, caberia a ele demonstrar a efetiva prestação dos serviços pela pessoa jurídica, ônus do qual não se desincumbiu no caso em apreço. Nesse sentido, peço vênua para, com fundamento no art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), para reproduzir, em parte, no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Doutro lado, as alegações da defesa não vieram acompanhadas de nenhum novo documento comprobatório dos serviços prestados, de forma a que pudessem restar afastadas as provas acostadas no curso da fiscalização.

Ao contrário, há farta instrução processual descritiva da manipulação de julgamento no CARF.

Ora, ao decidir apresentar a impugnação em face do lançamento, o Impugnante assumiu o ônus de apresentar documentos que fundamentem as alegações apresentadas, sob pena de serem considerados não alegados os fatos não provados.

O Código de Processo Civil estabelece como regra que o ônus da prova recai sobre aquele quem alega. E o Decreto nº 70.235/72 dispõe que a impugnação deverá ser instruída com documentos em que se fundamentar:

Art.15 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Vale trazer à colação, também, o enunciado no art. 16, § 4º, do mesmo diploma legal, segundo o qual a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a)

fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Extrai-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto 70.235/72, o qual permitiria o deferimento do pedido, como de resto nada foi trazido até o presente momento.

Por fim, a Lei 7.713/89, art. 3º, §3º, define que o imposto de renda incide sobre todo rendimento, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (...)

Comprovado nos autos o recebimento de rendimento pago com simulação e fraude ao impugnante por interposta pessoa, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda encontra-se plenamente demonstrada.

Cabe, portanto, exclusivamente ao Impugnante o ônus da comprovação do não recebimento ou do oferecimento dos valores, de forma correta, à tributação.

O ônus da comprovação da natureza do rendimento é do beneficiário e não do Fisco. Não cabe ao Fisco comprovar que o rendimento é tributável, mas tão-somente que o contribuinte percebeu os rendimentos, no montante e na data especificados.

Não desconstituída a robusta comprovação da prática omissão de rendimentos tributáveis pelo impugnante, deve-se manter integralmente a autuação.

Apenas para frisar, a D Autoridade Fiscal respeitou a farta documentação probatória juntada aos autos para aferir o rendimento omitido, respeitados os critérios materiais e temporais.

Nada há para corrigir, nesse aspecto, à autuação fiscal.

DO PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL

Quanto ao pedido do Recorrente de sustentação oral feito ao final de seu Recurso Voluntário, por ocasião da sessão de julgamento do presente recurso, cabem as seguintes considerações:

O recurso voluntário não é o meio apropriado para requerimento dessa natureza. Sendo assim, a esse respeito, cumpre apenas registrar que os pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e o prazo estabelecidos no regimento interno desse Conselho (anexo da portaria 1634 de 21/12/2023) e nas demais normas atinentes ao tema que tenham sido expedidas por seu presidente (Portaria CARF no. 1240 de 2 de agosto de 2024).

Portanto, não assiste razão ao recorrente no seu pedido de sustentação oral, feito por meio do recurso voluntário.

DO PEDIDO DE INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DOS ADVOGADOS

Quanto ao pedido do Recorrente, para intimação no endereço dos advogados, trata-se de matéria sumulada conforme a seguir:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Portanto, não assiste razão ao Recorrente.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações dos princípios constitucionais e princípios do não confisco, rejeito as preliminares, e, no mérito, dou provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR

DOCUMENTO VALIDADO