



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720075/2018-91
ACÓRDÃO	2401-012.536 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	08 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSÉ ANTÔNIO MARSILIO SCHWARZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

PROVAS RECEBIDAS A PARTIR DE AÇÃO PENAL. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE REVISTA. DECLARAÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO JUÍZO COM REVISÃO DE CONDENAÇÃO PENAL. MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. CONSIDERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA DESCOBERTA INEVITÁVEL E DO PRINCÍPIO DA FONTE INDEPENDENTE.

Não serão consideradas inválidas as provas regularmente recebidas com autorização judicial, decorrentes de apuração em processo penal, ainda que posteriormente tal autorização seja revogada ou anulada, quando se constata que elas poderiam ser obtidas diretamente pelo Fisco, a partir de simples denúncia, por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal.

O processo administrativo e o processo penal são, em regra, independentes. Isso significa que uma absolvição ou condenação na esfera penal não necessariamente obriga a administração a anular ou manter o procedimento administrativo.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Estando presentes a fraude ou a simulação dolosa, previstas na parte final do §4º do artigo 150, desloca-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

DESCARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA. RELAÇÃO DE EMPREGO COM PESSOA FÍSICA. REQUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS.

Estando presentes os elementos necessários para caracterizar o contrato como uma relação de emprego e não como uma prestação de serviços

entre pessoas jurídicas, compete à autoridade fiscal promover a correta qualificação jurídica dos fatos para colocá-los em consonância com a legislação de regência da tributação, identificando, segundo a causa objetiva do contrato, as consequências tributárias que lhe são próprias.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA PARCIALMENTE TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO. COMPROVAÇÃO INDIVIDUALIZADA.

Diante da presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, caberá ao contribuinte demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira. A comprovação da origem dos créditos deve ser realizada de forma individualizada, a fim de permitir a mensuração e a análise da coincidência de datas e valores entre as origens e os valores creditados em conta bancária.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ LEÃO CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir da Lei nº 11.488, de 2007, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada quando constatada a ocorrência de simulação fraudulenta e conluio.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observada a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o

percentual da Multa Qualificada, dando nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir da infração relativa a depósitos bancários com origem não comprovada os valores de R\$ 20.000,00 (12/6/2012) e R\$ 20.650,00 (total que corresponde aos itens 146 a 152 da tabela de folha 43), na proporção de 50% para cada cotitular da conta bancária; e b) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Sala de Sessões, em 08 de abril de 2026.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração (folha 2), com a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), no valor total de R\$ 1.412.186,99, acrescido de juros de mora e multa proporcional de ofício mais multa exigida isoladamente, relativo a:

- i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, oriundos do trabalho com vínculo empregatício, no período de 31/01/2012 a 31/01/2015, com multa de 150%;

- ii) omissão de rendimentos recebidos de pessoa física – alugueís, nos meses de novembro e dezembro de 2015, com multa de 75%. Aqui cobrou-se ainda a multa isolada de 50% por falta de recolhimento do carnê leão;
- iii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, em 31/12/2012, 31/12/2014 e 31/12/2015, com multa de 75%.

O demonstrativo com os valores mensais apurados está nas folhas 12 e seguintes.

No **relatório** que consta das folhas 20 e seguintes, narra a autoridade fiscal atuante que:

- a) Os extratos bancários que serviram de base para o trabalho fiscal foram compartilhados com a RFB pelo Ministério Público Federal, depois de decisão do Juiz da 13ª Vara Federal em Curitiba, no andamento da Operação Lava Jato;
- b) Os extratos foram recebidos em formato digital e estão impressos nos autos. Foi emitido Termo de Início de Fiscalização intimando o contribuinte a comprovar as origens dos créditos efetuados em constas constantes do referido termo;
- c) Nos extratos bancários do contribuinte constam, no período de 2012 a 2015, créditos oriundos da Schain Engenharia S/A, CNPJ ..., via TED, no valor de R\$ 2.236.606,41. Além desses créditos, constam valores com a rubrica “salários” no total de R\$ 2.736.190,06. Esses valores também tiveram como origem a Schain;
- d) Também tiveram origem na Schain o valor de R\$ 81.803,38, que segundo o contribuinte se referem a “reembolso de despesas”, mas não foi apresentada comprovação;
- e) Nas suas declarações, o contribuinte não incluiu valores recebidos da Schain, mas constatou que ele recebeu créditos da citada empresa no valor total de R\$ 5.054.599,85 (fl. 21);
- f) O contribuinte declarou que as rubricas listadas como “salários” referiam-se a serviços prestados à Schain pela empresa FDS Planejamento e Consultoria Ltda, CNPJ ... , da qual era sócio juntamente com a esposa;
- g) O relatório analisou o contrato de prestação de serviços entre a Schain e a FDS, o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, os requisitos de pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração, definidos nos artigos 2º e 3º da CLT e no artigo 12, I da Lei nº 8.212, de 1991 e concluiu que “*Analisando de forma minuciosa o contrato entre a FDS e Schain conclui-se de forma peremptória que houve a simulação*” (item 58, fl. 34). A partir daí, analisa individualizadamente as cláusulas do contrato, citando-as;

- h) A FDS tributou os valores recebidos em decorrência desse contrato com a Schain pelo lucro presumido e distribuiu integralmente os lucros a José Antônio, com isenção do IR. Porém, esses rendimentos deveriam ter sido tributados na pessoa física e sujeitos à tabela progressiva do IR;
- i) Foram também tributados como sendo de origem não comprovada depósitos bancários listados no relatório fiscal, nas folhas 42/3, no total de 139.651,20. Considerando que as contas eram em co-titularidade com a esposa do contribuinte, o lançamento foi feito na proporção de 50%;
- j) Houve ainda lançamento de omissão de rendimentos referente a aluguéis recebidos de pessoas físicas;
- k) A multa de ofício foi qualificada em relação aos valores recebidos da Schain. Sustenta o relatório que a conduta do contribuinte caracteriza-se como “*sonegação, fraude e conluio*” (fl. 44, item 77);
- l) Considerando a aplicação da multa qualificada em uma das infrações detectadas, a autoridade fiscal defende e aplica o prazo decadencial pelo artigo 173, I do CTN para todas as infrações.

Na folha 96 consta cópia do “Contrato Particular de prestação de serviços” entre a Schahin Engenharia Ltda e a FDS Planejamento e Consultoria Ltda, firmado em 01 de abril de 2004.

Nas folhas 554 e seguintes consta cópia da sentença na Ação Penal nº 5037800-18.2016.4.04.7000/PR incluindo o contribuinte aqui recorrente.

Na folha 800 consta o Ofício do MPF que encaminhou para a RFB, “para fins fiscais”, dados bancários do contribuinte. Na folha 933 consta decisão da 13ª Vara Federal de Curitiba revendo a autorização para compartilhamento de provas com a RFB, em relação a colaboradores da Justiça.

Regularmente cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou **impugnação** na folha 867. Em resumo, diz que (fl. 870):

- a) deve ser descartada eventual ação fiscal contra a Schahin, uma vez que a tributação está sendo calculada na pessoa física, para evitar uma “cobrança em duplicidade”;
- b) preliminarmente, deve ser declarada a nulidade da autuação uma vez que foi realizada em desacato a uma ordem judicial que desautorizara, no período da ação fiscal, o compartilhamento dos dados bancários;
- c) preliminarmente, deve ser reconhecida a decadência do direito de lançar de ofício período já homologado tacitamente, aplicando-se a regra do artigo 150, §4º do CTN;

- d) no mérito, o impugnante não possuía vínculo de emprego com a Schahin S.A, tendo os serviços sido prestados pela FDS Ltda;
- e) subsidiariamente, devem ser compensados ou abatidos os tributos pagos pela pessoa jurídica FDS na exigência de tributos na pessoa física;
- f) no mérito, houve efetiva comprovação de depósitos bancários nos itens do termo de início de fiscalização 29, 33, 39 a 62, 145 e 146 a 173;
- g) deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, que foi aplicada sem qualquer demonstração de sonegação, fraude ou conluio;
- h) a multa de 150% tem caráter confiscatório, desproporcional e irrazoável.

A impugnação foi julgada **improcedente** pela DRJ/BHE, em **Acórdão** que consta de folhas 1188 e seguintes, em resumo dispondo que:

- a) não foram identificados procedimentos inerentes ao lançamento de IRRF na empresa Schahin que esteja atrelado à FDS Consultoria;
- b) o argumento de nulidade da autuação por inobservância de ordem judicial é improcedente. A decisão juntada aos autos não diz respeito ao contribuinte e pouco tempo depois o juiz reformou a sua decisão e manteve o compartilhamento das provas com a RFB;
- c) no presente caso não se aplica o disposto no artigo 150, § 4º do CTN porque a fiscalização demonstrou que o contribuinte, mediante fraude e simulação, em conluio com a Schahin, sonegou o imposto de renda (fl. 1192);
- d) o Fisco pode verificar os reais contornos dados às atividades empresariais, de forma que não comprovada a prestação de serviços pela pessoa jurídica e sim pelo seu sócio com todos os requisitos da relação de emprego é correta a inclusão do contribuinte no polo passivo da obrigação tributária;
- e) a impugnação requereu a compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica com os valores apurados no auto de infração. Não há na legislação tributária previsão legal para que as autoridades lançadoras e a julgadora promovam o aproveitamento de tributos recolhidos pela pessoa jurídica em benefício da pessoa física do sócio;
- f) no caso dos depósitos bancários de origem não comprovada destacados nos subitens 73.1 a 73.5 do Relatório de Auditoria o contribuinte não provou a origem dos créditos em sua conta bancária;
- g) na chamada "pejotização" que é o caso examinado nestes autos, há a ação tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, que impede ou retarda o conhecimento da ocorrência do fato gerador e das

condições pessoais de contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária (sonegação), levado a efeito pelo ajuste doloso entre duas pessoas naturais ou jurídicas (conluio), situações demonstradas perfeitamente no Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 1196).

Cientificado dessa decisão em 11/02/2019, conforme Aviso de Recebimento na folha 1204, o contribuinte apresentou recurso voluntário juntado em 12/03/2019 (registro na folha 1206).

Em sede de **recurso**, em suma, apresenta as seguintes razões:

- a) Preliminar de nulidade da autuação por desacato a uma ordem judicial, destacando que *“na época da lavratura da autuação não havia autorização para o compartilhamento de provas”* com a RFB, citando decisões judiciais em sequência. O recorrente celebrara acordo de delação premiada no curso da Operação Lava Jato. A autuação partiu de extratos bancários compartilhados pelo MPF, oriundos de processo penal, sendo esses *“prova ilícita”*;
- b) Preliminar de *“homologação tácita”* dos pagamentos e declarações realizados no ano calendário de 2012 (exercício de 2013). Pede a aplicação do §4º do artigo 150, do CTN;
- c) Inexistiu qualquer tipo de conluio, fraude ou simulação entre o fiscalizado, a FDS e a Schahin. A FDS possuía conta bancária em seu nome, mas *“os depósitos só não eram realizados nessa conta por uma imposição e insistência da contratante Schahin”* (fl. 1218);
- d) Inexistência de vínculo empregatício entre o Recorrente e a Schahin. Os serviços foram prestados pela pessoa jurídica FDS Ltda. É necessário verificar a documentação apresentada, como: contrato social, contrato de prestação de serviços, notas fiscais emitidas pela FDS para a Schahin, anotações de responsabilidade técnica;
- e) Existem 15 depósitos listados no Termo de Início de Fiscalização (TIF) que são justificados por ressarcimentos de despesas do Recorrente para a prestação de serviços à Schahin. O Recorrente tentou obter documentação comprobatória com a empresa, mas não foi atendido (fl. 1225);
- f) É possível afastar todos os elementos da relação de emprego, no caso: personalidade (os serviços eram prestados também pela esposa do autuado, que é arquiteta); habitualidade (a não eventualidade dos serviços decorreu da elaboração de um contrato, dentro da liberdade das partes); a remuneração fixa mensal e o fato dos valores terem sido depositados em conta da pessoa física não permitem, por si sós, a classificação desses valores como *“salário”*; a

sujeição da FDS à Schahin advinha de disposições contratuais específicas definidas pelas partes;

- g) É totalmente improcedente a infração relativa a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica por meio de interposta pessoa;
- h) Subsidiariamente, deve ser feita a compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica FDS. Cita jurisprudência do CARF. Diz que “os tributos pagos na pessoa jurídica devem ser deduzidos do lançamento antes de serem aplicados os acréscimos legais de ofício” (fl. 1234);
- i) Comprovação de depósitos dos itens 29, 33, 39 a 62, 145 e 146 a 173 do anexo do Termo de Início do procedimento fiscal;
- j) Impossibilidade de exigir multa isolada por falta de recolhimento do carnê leão cumulada com multa de ofício;
- k) Falta de fundamentação para a qualificação da multa de ofício. Efeito de confisco e desproporcionalidade.

PEDE, preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade do procedimento fiscal por estar incompatível com ordem judicial então vigente; ainda em sede preliminar, que seja reconhecida a homologação tácita do ano calendário de 2012. No mérito, que seja reconhecida a inexistência de relação de emprego entre o Recorrente e a Schahin S.A; subsidiariamente, que sejam compensados os tributos pagos pela FDS com as exigências feitas à pessoa física; que seja afastada a multa isolada por falta de recolhimento de carnê leão e que seja desqualificada a multa de ofício aplicada.

Na folha 1263 foi juntado um artigo da Revista Eletrônica Conjur, datado de 11 de julho de 2018, que fala sobre decisão judicial atinente a este caso.

Em 13/01/2026 foi registrada a solicitação de juntada de decisões e peças judiciais e na folha 1.278 existe manifestação do Recorrente dizendo que:

- a) Invoca-se “fato novo”, a teor do Decreto nº 70.235, de 1972, para anexar documentos após a apresentação do recurso;
- b) Informa-se a integral anulação do processo criminal em que se baseou a autuação fiscal ora discutida, pleiteando-se a conseqüente e necessária extinção da autuação por nulidade (perda de objeto).

PEDE provimento total de seu recurso com acatamento da preliminar de nulidade, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça proclamou a incompetência da Justiça Federal para julgamento da ação penal da qual provieram os extratos bancários que serviram de base à apuração fiscal aqui em debate. Na folha 1286 e seguintes, estão anexadas cópias da decisão do STJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

Admissibilidade.

O recurso é tempestivo e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

1. Preliminares**1.1 Nulidade do lançamento pela obtenção irregular das provas.**

O recorrente, desde a impugnação, reclama da forma como foram obtidos os extratos bancários que serviram de base para toda a autuação.

O Ministério Público Federal (MPF), com autorização judicial, compartilhou os dados bancários que foram coletados em uma ação penal, conforme Ofício na folha 800.

A partir daí, a autoridade fiscal iniciou seu procedimento.

Posteriormente, o Juiz Federal, a pedido do MPF, reviu sua posição e em despacho/decisão (folha 933 e seguintes) disse que *“apesar do compartilhamento de provas para a utilização na esfera cível e administrativa ser imperativa, já que atende ao interesse público, faz-se necessário proteger o colaborador ou a empresa leniente contra sanções excessivas de outros órgãos públicos”*.

O recurso reconhece que essa “revogação” da autorização de compartilhamento de dados bancários fora posteriormente revista, mas diz que na data da lavratura do auto de infração, com base em uma matéria jornalística que anexa aos autos, a mesma ainda permanecia em vigor (recurso, folha 1217).

Após a apresentação do recurso, conforme relatado, foram apresentados novos documentos que informam sobre decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para declarar a nulidade de todos os atos praticados nos autos da ação penal nº 5037800-18.2016.4.04.7000/PR, por incompetência do juízo (folha 1280/1).

Veja-se na própria transcrição que faz o recorrente, do pedido do MPF (folha 1281), que a referência é ao *“cumprimento das penas previstas no acordo de colaboração premiada”*. A defesa havia requerido *“a extinção da execução penal e da carta precatória expedida para o cumprimento da prestação de serviços comunitários”*.

O aditamento da peça recursal pede então que seja acatada a preliminar de nulidade do auto de infração diante do “fato novo”.

Como se sabe, as esferas cível, penal e administrativas são independentes.

A alegação de que houve um hiato desautorizando o uso dos extratos encaminhados pelo MPF à RFB ou que com a extinção do cumprimento de sentença penal, no curso de processo criminal, dever-se-ia reconhecer a nulidade do lançamento administrativo por causa da origem das provas obtidas não há de prosperar.

Do **Acórdão 9202-011.155**, sessão de 28 de fevereiro de 2024, no qual encontram-se as razões para assim dispor, extrai-se:

ATOS PRATICADOS MEDIANTE FRAUDE. COMPROVAÇÃO. PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS. PRINCÍPIO DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. PRINCÍPIO DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. PRINCÍPIO DA FONTE INDEPENDENTE. MITIGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Não serão consideradas ilícitas as provas derivadas de provas ilícitas, quando ficar demonstrado que elas poderiam ser obtidas por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal.

Voto

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“elementos probatórios colhidos em investigação policial e/ou na seara judicial posteriormente reconhecidos como ilícitos pelo Poder Judiciário podem ser utilizados no lançamento por aplicação da Teoria da Descoberta Inevitável”** ou da **“Teoria da Fonte Independente”**. (destaque no original)

(...)

A seu turno, a recorrente centra seu recurso no argumento de que data a natureza da autuação, a Fiscalização já deteria, por força de suas prerrogativas, todos os elementos necessários a caracterizar a infração apontada. É dizer, pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados. É o que se extrai do seguinte fragmento do recurso:

(...)

A fundamentação para cobrança do IRRF é justamente a falta da comprovação da causa dos pagamentos e/ou a falta de identificação dos beneficiários. E, como disse, isso foi e é o bastante para o lançamento. A vertente do pagamento a título de propina é tema que interessa sobremaneira à seara criminal, já que aqui sequer seria necessária a comprovação por parte do autuante da destinação dada aos pagamentos selecionados.

Não bastasse, é de se convir que todo o conjunto probatório dos autos poderia ser obtido – em um outro tempo de resposta, quem sabe (?) - independentemente de qualquer medida judicial.

Nessa perspectiva, tenho posicionamento convergente com aquele posto no paradigmático, **notadamente quanto à mitigação, no Processo Administrativo**

Tributário, da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada em face à Teoria da Descoberta Inevitável e à Teoria da Fonte Independente para fins de validação das provas carreadas pela Fiscalização, nos seguintes termos: ... (destaquei)

(...)

No caso dos autos, como se observa do relatório da autuação, o procedimento foi iniciado por determinação judicial - em razão de denúncia meticulosa recebida pela SSP da Bahia - no sentido de que fosse instaurada investigação fiscal das pessoas físicas e jurídicas lá envolvidas, aí incluído o Sr. Carlos

Desse avançar, parece-me razoável entender que caso referida denúncia houvesse sido originalmente encaminhada ao Fisco, ele teria, inevitavelmente, chegado às mesmas pessoas sobre as quais pesaram o lançamento.

(...)

Vale dizer, o compartilhamento das informações colhidas por força das interceptações telefônicas, posteriormente declarado nulo (o compartilhamento), não era a única forma de que o Fisco dispunha para concluir a investigação tal como concluiu, se a precitada denúncia tivesse sido a ele diretamente encaminhada. (destaquei)

Ou seja, essas razões amoldam-se perfeitamente ao caso aqui em análise.

Se o MPF tivesse apenas comunicado à RFB da existência de um processo penal e das suspeitas de recebimento de valores pelo então investigado, a RFB poderia ter acesso aos dados bancários, mesmo sem autorização judicial. Bastaria a comunicação, podendo as provas ser obtidas por outros meios, inevitáveis ao contribuinte (descoberta inevitável ou fonte independente).

A possibilidade de obtenção de dados de contas bancárias mantidas junto a instituições financeiras diretamente por autoridades da RFB, quando o contribuinte regularmente intimado não os apresenta, é questão há muito superada, desde a Lei Complementar nº 105, de 2001 e na jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF). Cite-se:

RE 389.808 ED-segundos, Min. André Mendonça, julgamento em 25/06/2025

EMENTA SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REQUISIÇÃO DE DADOS DA CPMF PELA RECEITA FEDERAL SEM PRÉVIA DECISÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº105, DE 2001. REGULAMENTAÇÃO NA ESFERA FEDERAL. DECRETO Nº 3.724, DE 2001. LEI Nº 10.174, DE 2001. TEMA Nº 225 DO EMENTÁRIO DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. Evoluiu a jurisprudência desta Suprema Corte para o **entendimento, hoje consolidado, no sentido da viabilidade da requisição de dados bancários por agentes fiscais tributários diretamente das instituições financeiras, despicienda a prévia autorização judicial**. 2. Aplicação da lei posterior sem imposição do princípio da anterioridade, ex vi do art. 144, § 1º,

do Código Tributário Nacional. 3. Aplicação em conformidade com as teses fixadas no Tema RG nº 225: “I - **O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário**, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.” **RE nº 601.314-RG/SP, de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado com as ADIs nº 2.390/DF, nº 2.386/DF, nº 2.397/DF, e nº 2.859/DF, relatadas pelo Ministro Dias Toffoli.** 4. Alteração do julgamento para aplicação do **entendimento cristalizado nesta Suprema Corte. (destaquei)**

O posicionamento do STJ em relação ao cumprimento de penas da esfera criminal não afeta diretamente a exigência fiscal da esfera administrativa, seja pela independência entre as duas, seja pela mitigação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada em face à Teoria da Descoberta Inevitável e à Teoria da Fonte Independente para fins de validação das provas.

Questões em relação a provas não obrigam a administração a anular o processo, quando ela pode obter (e tem) elementos suficientes para manter a autuação fiscal.

O processo administrativo e o processo penal são, em regra, independentes. Isso significa que uma absolvição ou condenação na esfera penal não necessariamente obriga a administração a anular ou manter o procedimento administrativo.

Há, de fato, situações em que a decisão penal repercute diretamente no processo administrativo, mas não é o caso aqui. Seria caso de se anular o procedimento administrativo, por exemplo, se o Poder Judiciário, em julgamento da ação penal, afirmasse que o fato não existiu ou que o acusado não foi o autor.

Mas o que consta na cópia da decisão anexada à folha 1317 é que “... *concedendo o habeas corpus, proclamando a incompetência da Justiça Federal para julgamento da ação penal e declarando, em consequência, a nulidade dos atos decisórios proferidos...*”. Na ementa da mesma decisão (fl. 1300) temos que:

7. Havendo reconhecimento da incompetência absoluta da Justiça Federal, a ação penal deve ser remetida à Justiça Especializada, mas com anulação apenas dos atos decisórios praticados e sem prejuízo da sua ratificação pelo juízo competente.

8. Embargos de declaração providos com efeitos infringentes. Concessão de ordem de ofício para fins de reconhecer a incompetência da Justiça Federal.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento pelas alegações de invalidade das provas e de decisão judicial que anulou atos do processo penal pela incompetência do juízo.

1.2 Preliminar de decadência parcial do lançamento

O lançamento fiscal foi lavrado em 18/06/2018, aperfeiçoando-se com a ciência do sujeito passivo em 21/08/2018, conforme Termo de folha 860.

O recurso pede que seja dado provimento em parte para cancelar parcelas da exigência fiscal, em face da “homologação tácita” de infrações apontadas para o ano de 2012, baseando-se na aplicação do §4º, artigo 150, do CTN.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas sujeitos ao ajuste anual é complexo e ocorre em 31 de dezembro de cada ano calendário, ainda que apurado em bases mensais, conforme a **Súmula CARF nº 223**, aprovada em sessão de 20/08/2025. Todas as infrações em discussão submetem-se ao ajuste anual, conforme detalhado no relatório fiscal (folha 38):

69. Cabe ressaltar que o presente procedimento fiscal abrange o período de 2012 a 2015. Desta forma, os valores recebidos nesse período serão tributados na Declaração de Ajuste Anual – DAA do fiscalizado.

A razão para que o auditor fiscal incluísse e a DRJ mantivesse no lançamento rendimentos recebidos em 2012 foi o enquadramento na parte final do §4º do artigo 150 do CTN, onde se diz que o dispositivo não será aplicado “*se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”, o que desloca a contagem do prazo decadencial para o artigo 173, do Código Tributário.

1.2.1 Simulação e fraude

De acordo com a doutrina civilista¹, a simulação é uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência diversa da realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contratantes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de ludibriar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma relação jurídica que nada encobre (simulação absoluta).

Na simulação estão presentes os seguintes requisitos: i) acordo entre os contratantes, que normalmente se apresenta por uma declaração bilateral de vontade; ii) desconformidade consciente entre a vontade e a declaração, pois as partes sabem que o negócio não se desenvolve como declarado, mas desejam fazê-lo parecer como querido e iii) o propósito de ludibriar alguém (no caso, o Fisco).

Na simulação absoluta, sob o ato simulado não se encontra qualquer outra relação negocial efetiva entre as partes. Na simulação relativa, encontram-se dois negócios: um simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; e outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira. Verifica-se, no caso em análise, a simulação relativa.

¹ RODRIGUES, Silvio. Direito Civil, v. I, São Paulo: Saraiva, 2003.

E o fato de o negócio simulado ser ostensivo, registrado e mesmo lícito, não significa que não se caracteriza uma simulação.

Na simulação há sempre o escopo de enganar, sendo essa uma característica elementar. Apenas o engano, por vezes, não visa prejudicar terceiro, nem o Fisco, nem ilidir disposição de lei. Neste caso, embora se configure a simulação, se diz que ela é inocente.

Se, todavia, as partes foram conduzidas à simulação com o propósito de burlar o Fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, surge a figura da simulação *culpada*, também chamada *fraudulenta*.

Age em fraude à lei a pessoa que para burlar princípio cogente usa de procedimento superficialmente lícito, mas altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, ou o atinge de forma menos onerosa, procurando livrar-se dela ou suavizar seus efeitos.

Destaque-se que a parte final do §4º do artigo 150 do CTN usa o conectivo “ou”; assim, para sua aplicação não é necessário que exista uma “simulação com fraude”, mas simulação ou fraude. Cite-se:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.

Na folha 34, no relatório, o Auditor Fiscal diz que “*analisando de forma minuciosa o contrato entre a FDS e Schahin, conclui-se de forma peremptória que houve simulação*”. Ele obtém todos os elementos necessários para caracterizar tal contrato como uma relação de emprego e não uma prestação de serviços entre pessoas jurídicas das próprias cláusulas desse contrato, como se observa nas folhas 35 e seguintes. No item 65 do relatório (fl. 37), conclui a autoridade fiscal que “*ficou demonstrada a relação de emprego entre Schahin e José Antônio*”.

O nome que se dá ao contrato é irrelevante para qualificá-lo. O que define a natureza de um contrato são suas cláusulas. Coube à fiscalização promover a correta qualificação jurídica dos fatos para colocá-los em consonância com a legislação de regência da tributação, identificando, segundo a causa objetiva do contrato, as consequências tributárias que lhe são próprias.

Essa linha de raciocínio está inclusive exposta no relatório fiscal, de onde se extrai na folha 34, ressaltando que aqui não se fala em contribuições previdenciárias, mas em imposto de renda:

57. A caracterização do vínculo empregatício independe de contrato ou mesmo da legalidade da forma contratada pelas partes. Por se tratar de um contrato-realidade, ocorrendo os elementos da relação de emprego o trabalhador será

enquadrado como segurado obrigatório, de acordo com o dispositivo legal acima, e as contribuições sociais devem ser recolhidas.

A fiscalização reconhece que o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, permitiu que a prestação de serviços intelectuais, inclusive em caráter personalíssimo, se sujeitasse à legislação aplicável às pessoas jurídicas (relatório, item 64, folha 37). Assim, o tipo de negócio intentado pelo contribuinte não é, em princípio, ilícito.

A tentativa do contribuinte de prestar os serviços e receber como pessoa jurídica não é ilegal. A análise de cláusulas do contrato, que era ostensivo e foi apresentado à fiscalização, levou-a a requalificar os rendimentos.

As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviços residem na pessoalidade, forma de remuneração, subordinação e continuidade. A questão é se os serviços eram de fato prestados por uma sociedade, com uma relação entre pessoas jurídicas, ou se eram prestados em uma relação de emprego, por uma pessoa física.

Verificando-se que houve simulação no contrato, a requalificação efetuada pela fiscalização traz as consequências e as sanções previstas na legislação. Como registrado no relatório fiscal (item 67.3, folha 38):

A FDS tributou essas receitas pelo lucro presumido e distribuiu integralmente os lucros a José Antônio com isenção do IR. Porém, esses rendimentos deveriam ter sido tributados na pessoa física de José Antônio e sujeitos à tabela progressiva do IR à alíquota de 27,5%. O valor declarado/pago pela FDS é muito inferior ao valor devido por José Antônio quando da aplicação da tabela progressiva, ...

Entendo, como se verá na análise do mérito, que estejam presentes a fraude e a simulação dolosas, previstas na parte final do §4º do artigo 150 do CTN, deslocando-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 173 do Código Tributário e, conseqüentemente, não se reconhece a decadência dos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2012.

2. Mérito

O ponto mais relevante da controvérsia recai sobre a descaracterização do contrato de prestação de serviços entre a Schahin e a FDS e a qualificação dos rendimentos como rendimentos do trabalho recebidos pelo contribuinte José Antônio.

Refiro-me à infração lançada por ter entendido o auditor fiscal que restou comprovado que os valores recebidos por José Antônio não se trataram de receita da prestação de serviços da pessoa jurídica, apesar da formalização dos contratos, mas sim da atuação do mesmo em decorrência de relação de emprego e, portanto, tributados como rendimentos seus (da pessoa física), ressaltando que os valores eram depositados pela Schahin na conta corrente pessoa física de José Antônio, grande parte (R\$ 2.736.190,06) com a rubrica “salários” (relatório, folha 37).

2.1 Descaracterização do contrato e o recebimento pela pessoa física.

O relatório fiscal traz robustos argumentos para se proceder à requalificação dos rendimentos, que foram declarados pela FDS.

Em relação à peçoalidade (fl. 27):

A FDS não tinha funcionários, de acordo com consulta à GFIP. No termo de declaração 2 49 2018 (doc.14), o contribuinte declarou (item 1.4) que somente ele e a esposa prestavam serviços à Schain. Não foram apresentados elementos comprobatórios de que a esposa também prestava serviços. Os documentos apresentados em resposta a termo 3 (docs. 29/41) também não comprovam essa alegação. Também declarou (doc. 14, item 1.5) que não subcontratou empresas para prestar os serviços. Assim, infere-se que somente José Antônio era quem prestava os serviços.

O recurso (fl. 1226) diz que a esposa é arquiteta, mas não se mostrou que de fato prestasse serviços ou alguma atuação dela pela FDS. Diz também que o serviço era eminentemente intelectual e por isso não tinha funcionários.

Mas a questão do tipo de serviços que eram exatamente prestados também é controversa. No próprio recurso, observe-se que está citada uma cláusula 1ª (objeto) que trata de *“prestação de serviços de representação comercial e desenvolvimento de negócios alinhados com a atividade fim da Contratante (Schahin) e conforme a política de mercado estabelecida pela mesma”* (fl. 1.223), que é de caráter muito aberto, falando em questões de mercado e representação comercial, que não têm diretamente ligação com a atividade intelectual de um engenheiro, caso de José Antônio.

Isso não me parece alinhado com o contrato social da FDS, que tem por objeto *“prestação de serviços de consultoria e assessoria de engenharia civil e de arquitetura”* (recurso, folha 1223).

Ademais, para a prestação dos serviços, José Antônio tinha permitido acesso e a utilização dos escritórios da Schahin, bem como a utilização dos serviços de restaurante e o acesso à rede de telefonia, com acesso a ramal telefônico (cláusula 3ª do contrato). E isso era dado à pessoa dele (*“o titular da contratada”*), para trabalhar diretamente dentro da estrutura funcional da Schahin, e não se mencionam a FDS ou *“eventuais funcionários da contratada FDS”*.

Existe ainda a questão de os pagamentos terem sido feitos em conta pessoal de José Antônio e não em conta da FDS, apesar da empresa possuir conta bancária própria. O recurso diz que isso foi *“uma exigência da Schahin”* (fl. 1224), mas isso só corrobora que a Schahin remunerava serviços pessoais de José Antônio e não de uma empresa da qual ele era sócio com sua esposa.

Destaque-se ainda a questão registrada no relatório fiscal (fl. 28): *Reforça mais ainda o argumento de PESSOALIDADE quando se verifica que o fiscalizado era PROCURADOR da Schain em pelo menos dois procedimentos licitatórios, ambos na Argentina.*

Em relação à habitualidade da prestação de serviços, o relatório destaca na folha 29 que:

... se comprova através de emissão de notas fiscais de serviços sequenciais em todos os meses. Compulsando as notas fiscais apresentadas pelo fiscalizado (doc. 17), constata-se a numeração de 02 a 48, sendo a primeira em 24/01/2012 e a última em 23/04/2015, TODAS emitidas em nome da Schain. A Schain foi a única “cliente” da FDS no período.

32. Os contratos são prorrogados/aditivados por diversas vezes, demonstrando a necessidade permanente da contratação dos serviços pelo profissional, evidenciando sua habitualidade. O primeiro contrato é datado de 2004 (doc. 16). O mesmo foi aditivado em 01.07.2005, tendo sido prorrogado sucessivamente por todos esses anos.

O recurso alega que esse procedimento decorria da liberdade contratual e que os pagamentos mensais fixos mais uma proporção sobre o valor dos contratos de alguns empreendimentos não caracterizariam uma relação de emprego e que é possível que uma pessoa jurídica preste serviços a outra de forma continuada (fl. 1226).

Ou seja, de fato existia a habitualidade e pagamentos em valores fixos mensais que poderiam ser acrescidos por percentuais de contratos firmados com terceiros.

Isso, isoladamente, não bastaria para descaracterizar o contrato celebrado entre a Schahin e a FDS, mas em conjunto com outras características tratadas no relatório fiscal, só reforça a questão da relação de emprego pessoal de José Antônio.

Outro ponto é a remuneração dos serviços, que conforme quadro que consta da folha 29, “a Schain pagou ao contribuinte valores mensais fixos, exceto em alguns meses que, segundo o fiscalizado, seriam “adiantamentos...”. Na folha 30, observa-se que: *Apesar do contrato não prever reajuste, os valores pagos eram reajustados em maio, no mês do dissídio coletivo dos funcionários da construção civil (doc. 14, item 1.8).*

O recurso diz que a empresa FDS emitia Notas Fiscais e que foram efetuados recolhimentos de tributos. Mas observa-se que esses valores de tributos recolhidos não estão de acordo com os valores que foram depositados nas contas de José Antônio, muitos com a inegável rubrica “salários”. Vejamos no relatório fiscal (folha 30): “Os valores constantes no quadro anterior são diferentes daqueles declarados pela Schain em DIRF, tendo como beneficiário a FDS:...”

Em relação à subordinação, as alegações do relatório fiscal são baseadas em trechos da ação penal, para mostrar que José Antônio cumpria ordens dos diretores e do proprietário da Schahin (folhas 31 e seguintes).

Porém, tendo em vista a anulação dos atos e depoimentos praticados nessa ação penal, entende-se que essas constatações não devam ser consideradas aqui.

O recurso diz que as cláusulas contidas no contrato em relação à observância das normas e procedimentos administrativos da contratante quando da utilização de suas instalações,

equipamentos e demais bens, qualidade dos serviços e elaboração de relatórios periódicos tratam de deveres comuns nos contratos firmados entre pessoas jurídicas e não podem levar à suposição de que isso representa subordinação (folha 1227).

Concordo com isso. Entretanto, essas alegações levam a se analisar outras cláusulas do mesmo contrato, onde estão previstos, para a execução dos serviços, “pessoa indicada com qualificação técnica necessária”; “empregado alocado aos serviços”; “encargos de natureza trabalhista de seu pessoal” e “documentação de natureza previdenciária e trabalhista relacionados aos serviços” (folhas 96/7) e o que se apurou dos autos é que nunca houve empregados ou pessoas contratadas pela FDS para a execução, por anos a fio, dos serviços, levando-se à conclusão que o contrato não espelha a realidade da prestação dos serviços.

Há ainda mais uma constatação no relatório fiscal que é inclusive discutida em relação à justificativa de depósitos bancários pelo recorrente que está registrada na folha 37:

Quando se contrata um prestador de serviços, espera-se que ele seja autônomo na execução deste e que o custo de eventuais insumos necessários à consecução das tarefas esteja embutido no preço.

Não é o que ocorre nesta situação. Além do apoio logístico (uso das instalações da Schain), José Antônio tinha despesas reembolsadas. Estas cláusulas reforçam o entendimento de que foi contratada a força de trabalho e não uma prestação específica de serviço.

Assim, entende-se correta a conclusão do relatório fiscal de que se trata da simulação de uma prestação de serviços por pessoa jurídica quando os fatos apontam para a contratação e pagamentos a uma pessoa física específica.

Não entendo que no caso em análise possa se falar de “interposição de pessoa”, uma vez que os valores efetivamente considerados, os depósitos bancários, eram feitos em contas de titularidade do próprio José Antônio, muitos com a rubrica “salários” (item 81 do relatório, folha 45). Não houve assim uma ocultação do real beneficiário dos rendimentos. Na folha 21:

9. Em resposta ao termo de início de fiscalização (doc. 11), José Antônio declarou que as rubricas listadas como “salários” no anexo do termo de início de fiscalização (doc. 2 – itens 203 a 275) referiam-se a serviços prestados à Schain pela empresa FDS Planejamento e Consultoria Ltda, CNPJ Declarou que era sócio da empresa FDS, juntamente com a esposa.

10. Isso posto, apesar de, segundo o intimado, o serviço ter sido prestado pela FDS, os valores foram creditados na conta corrente da pessoa física. Além da remuneração de “salários”, o contribuinte teria sido reembolsado pela Schain pelas despesas que teve e, ainda, teria recebido “adiantamentos” recebidos por conta de uma remuneração variável. Todos os valores foram creditados na conta corrente da pessoa física do intimado.

2.2 Impossibilidade de alocar recolhimentos tributários efetuados pela pessoa jurídica na infração apurada na pessoa física.

O recurso pede, subsidiariamente, que se mantida a infração decorrente da omissão de rendimentos recebidos da Schahin pela pessoa física de José Antônio, ou seja, de desconsideração da pessoa jurídica FDS e tributação dos rendimentos na pessoa física, os valores que tivessem sido recolhidos pela pessoa jurídica, relativos aos rendimentos/receitas reclassificados, pudessem ser abatidos, alocados ou compensados.

Traz diversas decisões do CARF, citem-se os Acórdãos **9202-004.548** (sessão de 23/11/2016); **2402-005.703** (sessão de 15/03/2017); **2402-006.069** (sessão de 03/04/2018), e **2202-004.008** (sessão de 04/07/2017).

Não obstante meu entendimento sobre o tema, de que deveria ser feita a apropriação dos valores, inclusive tendo participado da votação no último Acórdão acima citado, é importante destacar que a jurisprudência atual deste Conselho mudou, no sentido de não ser possível a apropriação, alocação ou compensação pretendida.

Vejamos:

Acórdão 9202-011.208, sessão de 22/03/2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquele qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

Acórdão 9202-011.427, sessão de 21/08/2024

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. RECLASSIFICAÇÃO. APROVEITAMENTO. TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. PREJUDICIALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece ser conhecido o recurso especial interposto pelo sujeito passivo que versa sobre a temática contida no recurso de divergência provido da Fazenda Nacional.

Acórdão 9202-011.353, sessão de 20/06/2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

Acórdão 9202-011.583, sessão de 27/11/2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a consequente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação atuada.

O pleito recursal baseava-se na então jurisprudência deste Conselho. Então, a mais recente jurisprudência, entende-se, é motivação suficiente para indeferi-lo, em homenagem ao princípio da eficiência e em respeito às decisões colegiadas da Câmara Superior.

2.3 Comprovação de depósitos bancários.

O recurso trata especificamente de alguns depósitos que foram considerados pela fiscalização como de origem não comprovada. Os itens referem-se à listagem elaborada pela autoridade fiscal e foram assim referidos no recurso.

a) ITEM 29 – R\$ 14.000,00 – 07/01/2015: registra a fiscalização que contribuinte declarou que se tratava de uma devolução de empréstimo, que foi feito em espécie. Diz que não foi apresentada a comprovação da concessão do empréstimo (extrato bancário comprovando o saque do citado valor e/ou outro documento que demonstre cabalmente que o intimado dispendeu este valor). Em resposta ao termo 3 (doc. 26) não apresentou justificativa.

O recurso alega que se tratou de uma devolução de empréstimo que havia sido efetuado dias antes a uma sobrinha do recorrente para complemento do valor de compra de um veículo. Não se efetuando tal compra, o valor foi devolvido. Existe uma declaração assinada e com firma reconhecida na folha 72, registrando essa mesma justificativa.

A exigência da fiscalização foi de que fosse comprovada a saída do recurso de contas do contribuinte para fazer o batimento com o retorno do valor.

A tributação de depósitos bancários é particular, trata-se de uma presunção legal autorizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entende-se que, com a declaração de folha 72, está identificada a depositante do recurso, mas não a operação que lhe deu causa nem é possível relacionar com a saída dos recursos da conta do contribuinte.

Cite-se a Súmula CARF nº 239, que deve ser observada:

Súmula CARF nº 239, aprovada pelo Pleno em 04/11/2025:

Para elidir a presunção contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, não é suficiente a identificação do depositante.

b) ITEM 33 – R\$ 23.680,00 (06/06/2014): registra a fiscalização que o contribuinte alegou que se referia a reembolso, feito pela Engenharia Ferreira Dias Ltda, de uma nota fiscal (NF) de serviço que foi paga pelo fiscalizado. Porém, foi apresentado somente o extrato bancário da citada empresa, no qual consta a saída do valor para a conta do contribuinte.

Compulsando a NF apresentada, a fiscalização verificou que o vencimento da obrigação ocorreu em 08/10/2013. Verificou ainda que no extrato bancário do fiscalizado (doc. 45), não consta a saída de tal valor em data alguma. Além disso, segundo a fiscalização, na nota fiscal, o valor líquido que deveria ser pago ao prestador seria de R\$ 22.827,71 (havia tributos retidos) e não R\$ 23.680,00, valor que teria sido pago pelo fiscalizado e, posteriormente, reembolsado pela Engenharia Ferreira Dias Ltda.

No recurso o contribuinte reafirma a questão do reembolso, citando os mesmos documentos que já foram analisados na forma acima descrita e entendo que não assiste razão ao recorrente, pois não havendo compatibilidade de datas e valores é de se entender que não se tratou de reembolso, mas de entrada nova de rendimentos.

c) ITENS 39 a 62 – total R\$ 62.416,00: registra a fiscalização que o contribuinte alegou que os depósitos feitos pela HE Engenharia Comércio e Representações Ltda se referiam a serviços prestados pela sua esposa, Ana Maria, à citada empresa. Também haveria valores que se referiam a reembolso de despesas. Mas disse o auditor fiscal que não foi apresentado qualquer documento comprobatório. Em resposta a este item, registra que o contribuinte apresentou uma declaração da empresa HE Engenharia, onde alegou que os valores seriam relativos a serviços prestados.

A conta onde foram efetuados os depósitos era conjunta entre o contribuinte e sua esposa Ana Maria. A co-titular foi intimada a comprovar/justificar a origem dos depósitos e apenas disse que ratificava as alegações do marido (folha 858).

Na apuração, o auditor fiscal somou os depósitos cuja origem entendeu como não justificados e atribuiu 50% a cada co-titular.

Assim, se eram rendimentos recebidos por Ana Maria e não tendo a mesma comprovado que os declarou devidamente em suas declarações de rendimentos, entendo que está correta a imputação fiscal, a partir dos depósitos bancários.

d) ITEM 145 – R\$ 20.000,00 (12/06/2012): diz a fiscalização que o contribuinte alegou que o valor foi depositado pelo irmão, Luiz Fernando, sendo R\$ 5.000,00 concernente a um empréstimo e R\$ 15.000,00 proveniente da venda de um veículo. Mas o auditor fiscal entendeu não haver vínculo entre o recibo de venda do veículo e o depósito, porque no citado recibo (fls. 6) não há o nome do irmão do contribuinte, constando “Autonovo Comércio de Veículos e Estacionamento Ltda”. Diz também que as datas e os valores não coincidem pois o depósito foi feito em 12/06/2012 (R\$ 20.000,00). O recibo de venda do veículo é de 24/05/2012 (R\$ 15.000,00). Registra que o contribuinte apresentou um extrato bancário de sua c/c, onde consta um saque de R\$ 5.000,00 (em dinheiro) em 29/05/2012 (fls. 4). Mas diz que não há comprovação de que este valor (R\$ 5.000,00) teve como destino seu irmão e que não consta no extrato a identificação do depositante dos R\$ 20.000,00.

No recurso o contribuinte repete os mesmos argumentos e indica a declaração assinada por seu irmão, na folha 128, que ratifica a história da venda do veículo. Anexa ainda cópia do documento de venda do veículo.

Considerando a declaração do irmão e o documento de venda do veículo, entendo que se deva considerar como justificado esse depósito de R\$ 20.000.

e) ITENS 146 A 173 – total R\$ 81.280,00: registra a autoridade fiscal que o contribuinte alegou que se tratava de reembolso de despesas do cunhado, Antônio Carlos Ferreira Dias, falecido. Porém, registra que todos os valores depositados, num total de R\$ 81.280,00, foram em espécie. Entendeu que os documentos apresentados não comprovam as origens dos citados depósitos.

Convence-me especialmente, dentre os documentos citados, a cópia da declaração de rendimentos do falecido cunhado, no ano de 2013 (folha 137) onde está registrada a dívida, por empréstimo, com sua irmã, no valor de R\$ 124.512,85. Mas existe também a declaração do filho e inventariante do falecido (folha 135), e-mails que falam da doença e a certidão de óbito, com data de 14/08/2013.

Destacando que a irmã do falecido, Ana Maria, esposa do contribuinte recorrente, era co-titular das contas fiscalizadas.

Assim, entendo justificada a origem desse total de R\$ 81.280,00. Entretanto, como registrou o Auditor Fiscal, no relatório (folha 42, item 74):

Tendo em vista a regra contida no artigo 42, § 3º, II da Lei 9.430/96 e alterações, os depósitos abaixo de R\$ 12.000,00, cujo somatório no ano calendário não ultrapassem R\$ 80.000,00 não devem ser objeto de tributação. **Isso ocorreu com os depósitos de 2013, cujo somatório alcançou R\$ 62.754,80, todos abaixo de R\$ 12.000,00. (destaquei)**

Assim, todos os depósitos relacionados a este item, feitos no ano de 2013, não foram incluídos no auto de infração, pela razão acima transcrita. Então, há de ser excluído apenas o total de R\$ 20.650,00, que corresponde aos itens 146 a 152 na tabela constante de folha 43 (relatório fiscal).

No recurso são citados ainda 15 depósitos listados no Termo de Início de Fiscalização (TIF) que são justificados como ressarcimentos de despesas do Recorrente para a prestação de serviços à Schahin. O Recorrente diz que tentou obter documentação comprobatória com a empresa, mas não foi atendido (fl. 1225). Dessa forma, nada a se alterar em relação a esses depósitos, pois não se demonstra que o contribuinte tenha arcado de fato com despesas, no valor e em que data, para se poder saber se eram ressarcimentos de fato ou entradas novas.

2.4 Da multa isolada aplicada juntamente com a multa de ofício.

A DRJ tratou desse tópico em sua decisão, dispondo que (folha 1188):

É devida a multa exigida isoladamente, pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto apurado no ajuste anual, com base na Lei nº 11.488/2007.

No recurso o contribuinte se manifesta especificamente contra a possibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício, aplicadas em relação a depósitos bancários que foram identificados e tributados como rendimentos recebidos de pessoas físicas no total de R\$ 10.800,00. Trata-se de uma sublocação de imóvel (folha 1.241). O recurso cita jurisprudência do STJ e do CARF, em Acórdão de 2016.

Entretanto, temos a Súmula CARF nº 147, de observância obrigatória neste julgamento que trata de fatos geradores ocorridos entre 2012 e 2015, autorizando a manutenção da multa isolada, no caso:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

2.5 Da Multa de Ofício Qualificada.

Neste tópico o recurso afirma que a DRJ manteve a aplicação da multa qualificada alegando que na chamada “pejotização” estariam ínsitos a sonegação e o conluio (folha 1245). Mas argumenta que o auditor fiscal, em seu relatório, não demonstrou de forma precisa a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio e insiste que não se consumou a chamada “pejotização”.

Também destaca que a FDS emitiu notas fiscais à Schahin e recolheu “rigorosamente” os tributos incidentes sobre essas receitas. Diz que os pagamentos eram efetuados na conta da pessoa física porque a Schahin “insistiu e impôs”, apesar da FDS possuir conta aberta em seu nome.

Colaciona jurisprudência do CARF e cita a Súmula nº 14, deste Conselho.

Diz ainda que a foi reconhecido pelo STF que multas em percentual de 100% ou mais são confiscatórias e desproporcionais (folha 1254).

Ao tratar, neste voto, sobre a questão da decadência do ano calendário de 2012, já se discorreu sobre a “simulação” e conclui que ela está presente no caso em análise. Ainda foi feita a distinção entre a simulação “inocente” e aquela que se verifica quando as partes foram conduzidas à simulação com o propósito de burlar o Fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, quando então surge a figura da simulação *culpada*, também chamada *fraudulenta*.

Repetindo, age em fraude à lei a pessoa que para burlar princípio cogente usa de procedimento superficialmente lícito, mas altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, ou o atinge de forma menos onerosa, procurando livrar-se dela ou suavizar seus efeitos.

O relatório fiscal, ao contrário do que afirma o recurso, pareceu-me claro ao indicar o porquê da qualificação da multa. Vejamos na folha 44/5:

José Antônio utilizou-se da empresa ficta FDS Engenharia Ltda para auferir rendimentos oriundos da “Schain Engenharia Ltda” e, em conluio com seu empregador, que declarava os respectivos valores como pagos à pessoa jurídica, suprimiu os tributos que seriam devidos pela pessoa física. (...)

Com a simulação engendrada por Jose Antônio em CONLUIO com Schain, buscou-se evitar a ocorrência do fato gerador do IRPF, fazendo-se passar por fato gerador de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. (...)

De todo o exposto, está tipificada a sonegação, pois houve ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (IRPF), sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme descrito no

artigo 71 da Lei 4.502/64. Tipificada está também a fraude e o conluio, pela emissão de nota fiscal de pessoa jurídica para um serviço que foi prestado por pessoa física, com relação de emprego.

Alguns fatos destacados no relatório e no recurso levam à conclusão de que houve uma atuação deliberada de reduzir ou suprimir a carga tributária, mediante a modificação das características essenciais do fato gerador do tributo.

Como disse o Auditor Fiscal, a emissão de notas fiscais pela FDS, quando recebia em conta da pessoa física (muitos com a rubrica “salários”) me parece ser um deles. O contribuinte dizer que isso era uma “imposição” da Schahin, não retira sua responsabilidade e sua ciência de que estava errado.

Não se comprovar que houve prestação de serviços pela outra sócia ou que a FDS teve qualquer funcionário, durante todo o período (longo) do contrato, apesar do contrato referir-se a “pessoas designadas” ou “empregados alocados” e “arcar com custos e encargos trabalhistas”, quando na realidade só a José Antônio fora franqueado o uso de instalações e ramal telefônico dentro da Schahin (folha 96), também afigura-se uma tentativa de enganar, distorcer a realidade, ao mesmo tempo em que a Schahin “impunha” o pagamento na conta da pessoa física e com a rubrica “salários”. Presente o conluio, definido no artigo 73, da Lei nº 4.502, de 1964, expressamente citado no relatório fiscal.

Em relação à alegação de que “todos” os tributos devidos decorrentes da execução dos serviços foram declarados e recolhidos pela pessoa jurídica, destaque-se o que diz o relatório fiscal, nas folhas 29/30:

Conforme já demonstrado, o quadro adiante demonstra que a Schain pagou ao contribuinte valores mensais fixos, exceto em alguns meses que, segundo o fiscalizado, seriam “adiantamentos”,

(...)

Os valores constantes no quadro anterior são diferentes daqueles declarados pela Schain em DIRF, tendo como beneficiário a FDS:

(...)

A diferença apurada no período é de R\$ 1.094.014,56. Segundo o contribuinte, R\$ 81.803,38 seriam oriundos de “reembolso de despesas”. Resta, portanto, a diferença de R\$ 1.012.211,18.

Assim, a pessoa física recebeu, em suas contas bancárias, mais de um milhão de reais em valores que não foram declarados como pagos à FDS pela Schahin e, conseqüentemente, não foram tributados na pessoa jurídica. Verifica-se a sonegação.

A lei que estabelece infrações e penalidades segue normalmente uma gradação em relação à gravidade das condutas, estabelecendo maiores sanções àquelas que considera mais gravosas.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu em seu inciso I que no caso de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e declaração inexata, deveria ser aplicada a multa de 75%. O § 1º prevê uma majoração, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, pode-se até entender, como no **Acórdão 2202-004.008**, sessão de 04/07/2017, citado pelo recurso (fl. 1248), que a reclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física não seja passível de multa qualificada, quando estivessem todos os rendimentos declarados pela pessoa jurídica, em correspondência com as notas fiscais emitidas; os pagamentos fossem regularmente feitos em conta da PJ; o contrato espelhasse de forma clara quem é que efetivamente prestaria os serviços e quais seriam precisamente esses serviços, para se concluir, como lá foi concluído, que havia “falta de intenção de iludir”.

Essas características não são verificadas aqui neste caso, o que enseja a manutenção da qualificação da multa.

Em relação às alegações de desproporcionalidade e efeitos confiscatórios, estando o percentual da multa aplicada previsto em lei, não cabe ao CARF se manifestar sobre sua compatibilidade com princípios ou normas constitucionais, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

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

2.5.1 Retroatividade benigna

Assim, entendo que deva ser mantida a qualificação da multa de ofício aplicada, entretanto, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, cabe ser observada a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, dando nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, reduzindo-a a 100%.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para: a) excluir da infração relativa a depósitos bancários com origem não comprovada os valores de R\$ 20.000,00 (12/06/2012) e R\$ 20.650,00, total que corresponde aos itens 146 a 152 na tabela constante de folha 43, atentando-se ao fato que o lançamento foi feito na proporção de 50% para cada co-titular da conta bancária, e b) reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada