



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18088.720106/2019-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.928 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ROBERTO MIRANDA NOGUEIRA JUNIOR
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Exercício: 2015

CONTRATO DE CESSÃO DE QUOTAS DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. AUSÊNCIA DE FORMALIDADES MÍNIMAS, INEFICÁCIA PERANTE TERCEIROS.

Nos termos do artigo 221, do Código Civil, não pode ser contraposto perante terceiros, os efeitos do contrato de cessão de quotas de participação societária antes de registrado no registro público.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA.

É devido imposto de renda sobre rendimentos recebidos de escritório de advocacia.

A alegação de que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica são isentos do imposto de renda, por serem relativos à distribuição de lucros, somente pode ser aceita se restar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que os rendimentos pagos pela empresa se referem a lucros disponíveis regularmente distribuídos aos sócios.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO.

No que tange à atividade advocatícia, não há que se falar em distribuição de lucros de sócio ostensivo a sócio participante, para efeito de gozo da isenção estabelecida no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995.

Demonstrado que o contribuinte foi o real beneficiário dos valores recebidos, e não o escritório de advocacia do qual é sócio, correto o lançamento realizado pela fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA.

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

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

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 de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir o patamar da multa qualificada a 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente Imposto de Renda Pessoa Física do ano calendário 2014 pela constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício no importe de R\$ 1.742.455,43,

acompanhado de multa qualificada pela constatação de que foi utilizada estrutura fraudulenta de SCP.

Este processo é relacionado ao processo de nº 18088.720109/2019-28, julgado por esta turma por meio do acórdão nº 2202-011.757, ao qual foi dada procedência ao Recurso Voluntário para se reconhecer a ausência de responsabilidade do escritório Selma Salomão com relação aos valores pagos a Roberto Miranda em decorrência de relação jurídica travada com a CAPEMISA.

Para melhor esclarecer os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcrevo abaixo trecho do relatório do acórdão recorrido:

Contra o sujeito passivo anteriormente identificado, foi lavrado Auto de Infração (fls. 2 a 7) relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) do exercício de 2015, com a constatação de OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS, no valor total de R\$1.742.455,43.

A fiscalização apurou imposto no valor de R\$478.118,61, acrescido de multa de ofício qualificada, de 150%, e juros de mora. A ciência do Auto de Infração foi dada em 28/06/2009 (fl. 187). Houve representação fiscal para fins penais.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 9 a 22), o contribuinte declarou como isentos, indevidamente, rendimentos recebidos de dois Escritórios de Advocacia: MUSSI, SANDRI FARONI & OGAWA ADVOGADOS, doravante denominado MSFO, e SELMA SALOMÃO, WOLSZCZAK & ADVOGADOS ASSOCIADOS, doravante denominado SSW.

Quanto aos rendimentos recebidos pela MSFO, no valor de R\$803.733,87, explica a fiscalização que o contribuinte apresentou documento denominado “Contrato Particular de Cessão de Cotas, por meio do qual ele teria recebido, em 10/02/2014, 50 quotas de um dos sócios do escritório.

Defende a fiscalização que esse contrato é um instrumento particular sem registro e não faz efeito perante terceiros. O contribuinte teria sido admitido como sócio somente em 16/04/2015, quando houve a 12ª alteração contratual da MSFO, averbada na OAB em 12/05/2015.

A conclusão da fiscalização pode ser bem resumida pelo item 42.1 do Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 19), adiante:

42.1 No caso MUSSI, foi pago rendimento a título de lucros sem Roberto Miranda ser sócio. Foi apresentado um “contrato particular”, sem registro, no qual um dos sócios cedeu R\$ 50,00 em cotas a Roberto Miranda em 2014, o que lhe daria direito a receber R\$ 803.733,87 em lucros no mesmo ano. Porém, segundo o artigo 221 do Código Civil, o instrumento particular

só faz prova entre as partes e não se opera perante terceiros antes do registro público. Assim, infere-se que o valor recebido por Roberto Miranda da Mussi não foi a título de lucros, razão pela qual o mesmo deve ser considerado como rendimento tributável.

Quantos aos rendimentos recebidos pela SSW, no valor de R\$938.721,56, a fiscalização verifica que o contribuinte prestou, durante anos, serviços advocatícios à empresa CATEMI – INSTITUTO DE AÇÃO SOCIAL, referente a processos administrativos tributários em trâmite no Ministério da Fazenda (MF). Os honorários, por sua vez, foram pagos ao escritório SSW, que repassou parte que competia a ROBERTO MIRANDA.

O escritório NOGUEIRA & SKORA ADVOGADOS, doravante denominado NSK, do qual ROBERTO MIRANDA NOGUEIRA JUNIOR é sócio, teria contratado, com SSW, uma SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP), na qual SSW seria o sócio ostensivo e NSK seria o sócio oculto (fl. 12).

Defende a fiscalização que, quando da constituição da SCP, em 20/03/2014, o objeto do trabalho já tinha sido finalizado, sendo que a SCP teria sido constituída dois meses antes da emissão da primeira fatura relativa aos processos.

Acrescenta a fiscalização que o contrato da SCP não está registrado nem com Firma reconhecida, não produzindo efeitos sobre terceiros; que não há permissão, na legislação, para a constituição de SCP por sociedade de advogados; que na contabilidade do SSW não consta qualquer lançamento contábil concernente à citada SCP; que na contabilidade da BARDOT, NOGUEIRA & ADVOGADOS (atual NSK) não há qualquer escrituração dos resultados obtidos pela SCP; e que, conforme a escrituração contábil da SSW, o lucro foi distribuído a ROBERTO MIRANDA, vide adiante:

(...)

Intimado a se manifestar sobre o caso, REBERTO MIRANDA declarou que recebeu comprovante de rendimentos da SSK, que o levou a cometer um erro.

A conclusão da fiscalização, em relação aos rendimentos recebidos da SSK, pode ser resumida na forma do item 42.2 do Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 20), transcrito adiante:

42.2 No caso da SELMA SALOMÃO, constituição da SCP foi feita de forma fraudulenta, também exclusivamente para a prática de evasão fiscal, de acordo com o que já foi exaustivamente narrado nos parágrafos 13 a 37 deste relatório.

Por fim, em relação à aplicação da multa duplicada, a fiscalização defende que houve simulação tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte dela, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (IRPF), sua natureza ou circunstâncias materiais, de acordo com o descrito no artigo 71 da Lei 4.502/64.

O contribuinte impugnou o lançamento em 30/07/2019 (fls 191 a 201), esclarecendo que sempre foi sócio de escritórios de advocacia, tendo seu próprio escritório constituído em 23/11/2009, sempre prestando serviço como sócio de empresa, sem nunca ter atuado profissionalmente como pessoa física.

Em relação à sua condição de sócio da MUSSI, defende que o contrato de cessão de cotas celebrado entre ele e o Sr. Leonardo Mussi é perfeitamente válido, de acordo com o art. 104 do Código Civil Brasileiro, produzindo efeitos desde sua constituição. O ingresso dele na sociedade foi ratificado pela 12ª alteração contratual, registrada perante a OAB em 12/04/2015, na qual consta expressamente a data de ingresso do impugnante (fl. 195).

Informa que a OAB ratificou os termos do contrato de sessão de cotas, registrando ele como sócio em total conformidade com o estipulado entre as partes, não podendo a fiscalização desconsiderar a cessão, devendo permanecer como rendimentos isentos os lucros recebidos por ele.

Em relação ao rendimentos recebidos pela SSW, defende que a ocorrência do fato gerador do IRPF não foi demonstrado no auto de infração, pois os pagamentos em questão foram realizados por SSW à NSK, ou à sua ordem por meio de cheques e TEDs. O auto, portanto, deveria ser considerado nulo.

Na possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, informa que a empresa CAPEMI era cliente habitual do escritório NSK, do qual era sócio majoritário, não havendo motivo para atuar como trabalhador avulso para SSW no interesse desse mesmo cliente.

Defende estar presente a prova plena de que os pagamentos foram efetuados a pessoa jurídica, o que destitui o auto de fundamento para a conclusão de que se trata de pagamento a trabalhador avulso. Registros contábeis equivocados, que não refletem a verdade documentada na movimentação bancária, não prevalecem sobre a prova plena, aduz.

No que se refere ao contrato em SCP, alega se tratar de negócio jurídico válido.

Por fim, defende que não agiu fraudulentamente na intenção de prática de evasão fiscal, sendo que a fiscalização não apresentou comprovação das acusações proferidas em desfavor dele. Pede ainda que, se em remota hipótese, o lançamento prosperar, sejam compensados os tributos já recaídos sobre os valores recebidos por ele.

Sobreveio o acórdão nº 02-96.369, proferido pela 5ª Turma da DRJ/BHE (fls. 328-341), que entendeu pela procedência parcial da impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA.

É devido imposto de renda sobre rendimentos recebidos de escritório de advocacia.

A alegação de que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica são isentos do imposto de renda, por serem relativos à distribuição de lucros, somente pode ser aceita se restar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que os rendimentos pagos pela empresa se referem a lucros disponíveis regularmente distribuídos aos sócios.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO.

No que tange à atividade advocatícia, não há que se falar em distribuição de lucros de sócio ostensivo a sócio participante, para efeito de gozo da isenção estabelecida no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995.

Demonstrado que o contribuinte foi o real beneficiário dos valores recebidos, e não o escritório de advocacia do qual é sócio, correto o lançamento realizado pela fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A procedência parcial se deu em razão de ter sido constatada a ausência de irregularidade na cessão de quotas com relação aos rendimentos recebidos do escritório Mussi, Sandri, Faroni & Ogawa Advogados, dado que a simulação não poderia ser inferida a partir da constatação de que houve irregularidade na contabilização da operação pelo contribuinte e escritório de advocacia, o que levou ao cancelamento da parcial da multa qualificada apenas quanto a este, mantida com relação ao rendimento relativo à SCP com Selma Advogados, nos termos abaixo:

O contexto ora verificado permite inferir que o contribuinte agiu de acordo com a legislação, que permite a cessão de quotas, e conforme o modus operandi da MSFO.

Assim, não se pode afirmar contundentemente que o contribuinte tenha simulado uma “cessão de quotas”, como aduz a fiscalização, para receber rendimentos (R\$803.733,87) a título de lucros distribuídos. Entende-se que resta provado, somente, que o contribuinte, conjuntamente com o escritório, procedeu inadvertidamente em relação às obrigações de registro societário.

Importante ressaltar que a qualificação da multa se deu especificamente pela alegada simulação do contrato de cessão de quotas. A fiscalização não trouxe informações adicionais que exprimissem, com maior clareza, o dolo do contribuinte em impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento por parte da administração tributária.

Assim, cancela-se R\$165.770,11 da multa aplicada (0,75 x R\$221.026,81), tendo por base informações de fl. 20. (fl. 334-335)

Cientificada em 02/01/2020 (fl. 347), a parte Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 02/02/2020 (fls. 350-366), em que alega:

- Que os rendimentos oriundos de Mussi, Sandri, Faroni & Ogawa advogados seriam regulares, dado que a partir de 10/02/2014 a Recorrente se tornou sócia da referida sociedade de advogados, de modo que faria jus à remuneração de R\$ 803.733,87;
- Que os rendimentos oriundos de Selma Salomão Wolszczak & advogados associados seriam regulares, dado que a partir de 08/12/2014 a Recorrente se tornou sócia da referida sociedade de advogados;
- A SCP seria regular e não poderia ser desconsiderada pela fiscalização;
- Que não houve pressuposto para a qualificação da multa de ofício;
- Houve enriquecimento ilícito ao se desconsiderar os tributos pagos pela pessoa jurídica com relação aos rendimentos imputados como omitidos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo.

A lide versa sobre a existência de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício oriundo de Pessoa Jurídica com aplicação de multa qualificada pela utilização de uma SCP para exercício de atividade vedada e, com isso, dificultar a fiscalização. A Recorrente alega que os valores imputados como omitidos se referem a pagamentos oriundos de dois escritórios de advocacia em que manteve relação de sociedade.

## Do mérito

### Acusação de omissão de rendimentos oriundos de pessoa jurídica

#### Mussi, Sandri, Faroni & Ogawa Advogados

A Recorrente alega, neste particular, que ingressou no escritório em 10/02/2014 como sócio após a realização de contrato de cessão de 50 quotas, apresentado às fls. 65-67 dos autos.

A partir da celebração do contrato, a Recorrente alega que seria regular a distribuição de lucros realizado pelo escritório, valores declarados em sua DAA, declarados em DIRF e escriturados na contabilidade da Pessoa Jurídica.

Nesse particular, assim se manifestou a DRJ:

O contribuinte justifica a natureza isenta dos rendimentos recebidos alegando ter adquirido quotas da sociedade em 10/02/2014, por meio de contrato válido e que produz seus efeitos desde a sua constituição.

Em consequência, recebeu, da MSFO, valores espaçados durante o ano de 2014.

(...)

Entende-se que Contrato de Cessão de Quotas não é suficiente para elevar um advogado à condição de sócio de escritório de advocacia. O Código Civil, por meio do art. 1.003, da seção “Dos Direitos e Obrigações dos Sócios”, dispõe que a cessão de quotas, sem a correspondente modificação do contrato social, não terá eficácia quanto à sociedade:

Art. 1.003. A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade.

Parágrafo único. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio.

No presente processo, verifica-se que a admissão do contribuinte como sócio da MSFO se deu somente em 16/04/2015, mediante “Alteração Contratual da Sociedade de Advogados”, averbada na OAB/SP2/05/2015 (fls. 38 a 50).

Observa-se que o Estatuto da Advocacia é claro quanto à necessidade de registro, na OAB, da Sociedade de Advogados:

Lei 8.906/1994 - Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

.....

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral.(Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)Regulamento Geral da OAB Art. 37 Os advogados podem constituir sociedade simples, unipessoal ou pluripessoal, de prestação de serviços de advocacia, a qual deve ser regularmente registrada no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. (NR)Art. 43. O registro da sociedade de advogados observa os requisitos e procedimentos previstos em Provimento do Conselho Federal. (NR)

O Provimento nº 112, de 2006, que dispõe sobre as Sociedades de Advogados, é também claro sobre a necessidade da averbação da alteração contratual na Seccional da OAB, conforme dispõe o art. 7º:

Art. 7º O registro de constituição das Sociedades de Advogados e o arquivamento de suas alterações contratuais devem ser feitos perante o Conselho Seccional da OAB em que for inscrita, mediante prévia deliberação do próprio Conselho ou de órgão a que delegar tais atribuições, na forma do respectivo Regimento Interno, devendo o Conselho Seccional, segundo o disposto no artigo 24-A do Regulamento Geral, evitar o registro de sociedades com razões sociais semelhantes ou idênticas, ou provocar a correção dos que tiverem sido efetuados em duplicidade, observado o critério da precedência. (NR. Ver Provimento 187/2018).

Sem o devido registro da alteração contratual na OAB, não há, portanto, como considerar um advogado admitido em sociedade de advogados, para fins tributários.

Consequentemente, conclui-se que o contribuinte não era sócio do escritório no período em que percebeu os rendimentos.

Uma vez não preenchido os requisitos para ser considerado sócio do escritório de advocacia, rendimentos eventualmente recebidos do escritório configuram rendimentos oriundos de trabalho sem vínculo empregatício. Tais rendimentos sujeitam-se à incidência do IRPF, conforme dispõe o art. 3º da Lei nº 7.713, de 1998:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.(Vide Lei 8.023, de 12.4.90)§ 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.

.....

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Portanto, correta a fiscalização em lançar à tributação tais rendimentos. (fls. 332-333)

O racional pode ser corroborado com artigo 221 do Código Civil, que dispõe que os efeitos do instrumento particular só se operam após o registro público, nos termos abaixo:

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

Cumprido destacar antigo julgado do CARF que adotou racional similar a partir do artigo 135, do então Código Civil de 1916, que possuía similar redação à do supracitado artigo para concluir pela necessidade de registro para que fosse válido o efeito do contrato de cessão de quotas realizado, vide acórdão nº 1801-000.229, ementa abaixo:

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

CONTRATO DE CESSÃO DE QUOTAS DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. AUSÊNCIA DE FORMALIDADES MINIMAS, INEFICÁCIA PERANTE TERCEIROS.

Nos termos do artigo 135 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, não pode ser contraposto perante terceiros, os efeitos do contrato de cessão de quotas de participação societária que não se reveste de formalidades mínimas, como o registro em cartórios públicos e até a ausência de reconhecimento de firma de seus signatários

(...)

(Acórdão nº 1801-000.229, Processo nº 10830.007638/2003-11, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 18/05/2010, Rel. Maria de Lourdes Ramirez)

Apesar do transcurso do tempo, as disposições civis não se alteraram de forma a

#### **Selma Salomão, Wolszczak & Advogados Associados**

Com relação a este ponto, a Recorrente defende que havia uma sociedade em conta de participação com Bardot, Nogueira & Advogados, escritório do qual é sócio, que autorizaria o recebimento dos rendimentos pagos devidos ao seu escritório.

Neste particular a DRJ assim se manifestou:

**SELMA SALOMÃO, WOLSZCZAK & ADVOGADOS ASSOCIADOS**

O contribuinte defende que a SCP, da qual seu escritório foi sócio participante, constitui negócio jurídico válido e que os pagamentos foram realizados pela SSW, sócia ostensiva, para a NSK, não havendo nem mesmo fato gerador da obrigação tributária relativo ao IRPF.

Registre-se que o sócio ostensivo SSW, segundo a fiscalização, não escriturou qualquer lançamento em relação à SCP. Os valores recebidos da CAPEMI foram contabilizados como “Serviços Nacionais” (fl. 16).

De qualquer forma, recente Solução de Consulta, de nº 59, de 2019, esclarece sobre a possibilidade de sociedades de advogados constituírem SCP e sobre a respectiva fruição pelos sócios de isenção de lucros por ela distribuídos. Estabelece o ato interpretativo da Cosit, unidade da RFB com competência para interpretar a legislação tributária, e cujos entendimentos devem ser seguidos por esta instância julgadora, que o ordenamento jurídico não permite a constituição de SCP entre sociedade de advogados. Por isso, não há que se falar em distribuição de lucros de sócio ostensivo a sócio participante.

(...)

A Solução de Consulta da Cosit ratifica o entendimento exarado pela fiscalização, por meio do Relatório de Auditoria, de que sociedades de advogados não podem constituir SCP. Os rendimentos pagos pela SSW, portanto, devem ser considerados tributáveis.

Tenho que, como bem ressaltou a DRJ, há uma vedação para que seja constituída SCP para prestação de serviços advocatícios. Essa construção decorre da constatação de que o artigo 15 do Estatuto da OAB determina que a sociedade de advogados é sociedade simples, o que não é compatível com a organização em SCP, conforme prevê o parágrafo único do artigo 983, do Código Civil. Ambos os artigos estão colacionados abaixo:

#### **Estatuto da OAB**

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em **sociedade simples** de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral.

#### **Código Civil**

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

Parágrafo único. **Ressalvam-se as disposições concernentes à sociedade em conta de participação e à cooperativa, bem como as constantes de leis especiais que, para o exercício de certas atividades, imponham a constituição da sociedade segundo determinado tipo.**

Dessa forma, entendo que os rendimentos distribuídos pelo escritório via SCP não estavam acobertados pela isenção alegada pela Recorrente.

Não obstante, como restou reconhecido nos autos do processo 18088.720109/2019-28, este colegiado entendeu por bem em cancelar o lançamento de contribuições previdenciárias imputado em desfavor do escritório Selma Salomão, Wolszczak & Advogados Associados com relação ao rendimento auferido pelo cliente CAPEMISA, que teria usado do trabalho pessoal da Recorrente, a quem o pagamento foi realizado. Neste particular, a DRJ assim tratou a questão:

Importante notar que, pelos parágrafos da Cláusula Quarta do Contrato de SCP, recebida a remuneração correspondente aos contratos com a empresa

cliente(CAPEMISA), o sócio ostensivo se comprometia a distribuir o resultado líquido ao outro sócio em 5 dias do efetivo recebimento. O resultado líquido seria o montante recebido, deduzidos 20% a título de tributos e custos sobre a remuneração recebida (fl. 149). Ou seja, a apuração contábil do lucro, a distribuição de lucros conforme previsão em contrato social, nada disso seria observado no caso, em completo desrespeito às normas contábeis e fiscais.

Por sua vez, o contrato de SCP, conforme seu único anexo, estabelecia destinação igualitária, para os sócios, dos rendimentos recebidos da CAPEMISA, à taxa de 50% para cada um (fl. 148), vide adiante:

(...)

Os honorários, decorrentes do êxito na defesa do cliente, foram recebidos pelo escritório SSW. Conforme comunicado da SSW à NSK, por meio do qual SSW prestou conta dos valores recebidos e repasses realizados (fl. 154, trecho adiante), verifica-se que os pagamentos se deram exatamente da forma estabelecida no contrato da SCP. Os pagamentos foram realizados a partir de agosto de 2014, de acordo com o pré-estabelecido pelas partes e, conforme defende o contribuinte, em nome do sócio pessoa jurídica.

(...)

Ocorre que, como observa a fiscalização, a BARDOT, NOGUEIRA E ADVOGADOS (anteriormente NSK), não escriturou em sua contabilidade os resultados obtidos pela SCP. O escritório declarou receitas de R\$534.350,35 no ano de 2014, valor bem inferior aos R\$938.721,56 declarados como recebidos pelo contribuinte.

A falta de registro das receitas pela NSK não pode ser considerada mero equívoco contábil, pelo contrário. É prova de que os recursos tributáveis recebidos da SSW não ingressaram na sociedade, não foram computados na apuração do resultado anual e muito menos reverteram-se em lucro para seus sócios. Reforça, assim, o entendimento de que os pagamentos tinham como destinatário o seu sócio majoritário.

Por outro lado, o contribuinte declarou, em Dirpf, como rendimentos pessoais isentos, o total dos pagamentos realizados pela SSW. A declaração do contribuinte é prova de que ele era o real beneficiário dos rendimentos, tendo dado suporte a sua evolução patrimonial.

A alegação de que os cheques e transferências foram realizados em nome do escritório não é suficiente, portanto, para alterar a sujeição passiva apontada pela fiscalização. Comprova-se que o contribuinte trabalhou pessoalmente na defesa da empresa CAPEMI e foi remunerado por isso. O benefício resultante do trabalho foi revertido na pessoa do contribuinte, não havendo qualquer indício de que o escritório NSK tenha se beneficiado.

Nos autos daquele processo, a procedência se deu em razão de ter sido reconhecida a responsabilidade da CAPEMISA pelo recolhimento da contribuição previdenciária devida pela requalificação do rendimento pago por ser o real contratante do serviço, ainda que o valor tivesse sido pago pelo escritório via SCP – em uma espécie de triangulação.

Não obstante, o mesmo racional não autoriza o cancelamento da imputação de que teria recebido da fonte pagadora rendimentos que não foram ofertados à tributação, dado que não poderiam ter sido repassados via SCP por vedação à constituição de sociedades de advogados nesta modalidade.

Feito este esclarecimento, entendo por negar provimento a este capítulo recursal.

### **Qualificação da multa de ofício com relação ao rendimento oriundo do escritório Selma Salomão, Wolszczak & Advogados Associados**

A Recorrente defende que a SCP foi válida e existente, de modo que não poderia ser desconsiderada pela fiscalização, questão que afeta diretamente a multa de ofício imputada, que entende que deveria ser aplicada, se muito, no patamar de 75%.

Lembra-se que a parcela do lançamento afetada pela multa qualificada diz respeito apenas aos rendimentos pagos oriundos do escritório Selma Salomão, Wolszczak & Advogados Associados, com relação ao qual houve triangulação via SCP para que os valores fossem pagos à Recorrente, como bem destacou a DRJ no trecho abaixo:

A fiscalização acusa o contribuinte de ter simulado a constituição de uma SCP que, conforme narrado por ela, não existiu de fato. O objetivo seria a evasão fiscal.

Observa-se que a criação da SCP, em 20/03/2014, deu-se poucos meses antes da emissão da primeira fatura, em 21/05/2014, referente a serviços prestados durante anos, desde 2009. A SCP tinha como objeto contratual atender clientes, de acordo a Cláusula Terceiro do Contrato:

(...)

Em que pese o objeto do contrato, a SCP atuou somente no sentido de proceder ao recebimento dos honorários devidos pela CAPEMISA, por meio de faturas emitidas a partir de maio de 2014 (a CAPEMISA era a única empresa constante do anexo do contrato). Lembra-se que, já em dezembro do mesmo ano, o contribuinte se tornou sócio da SSW, conforme 7ª Alteração Contratual (fl. 78).

Pela Cláusula Quarta do Contrato, verifica-se que o recebimento da remuneração da Empresa CAPEMISA seria providenciado pela SSW.

(...)

O conjunto de informações presentes nos autos possibilita concluir que o contribuinte, tendo trabalhado, desde 2009, junto com SELMA SALOMÃO

WOLSZCZAK, conforme procurações já citadas neste voto, criou, por meio de seu escritório e do escritório de Selma, a SCP para poder receber, com isenção de IR, rendimentos de trabalho que, de outra forma, teriam de ser repassados à sua pessoa com incidência de IR.

O fato de o contribuinte ter relacionamento com a empresa cliente, conforme se verifica pela documentação acostada aos autos, e que por isso poderia receber os rendimentos isentos, diretamente por meio de seu escritório de advocacia, não altera a natureza simulatória da SCP.

Uma vez criada uma SCP, com o intuito específico de prover rendimentos isentos na forma de lucros distribuídos, rendimentos na verdade oriundos do trabalho, configurado o dolo necessário para a qualificação da multa.

Assim, mantém-se a multa qualificada. (fl. 339-340)

Adiro aos fundamentos do acórdão recorrido neste particular, como autorizado pelo artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF, de modo que nego provimento a este capítulo recursal.

Não obstante, como houve redução do patamar da penalidade a 100% pela promulgação da Lei nº 14.689, de 2023, entendo por dar parcial provimento pela aplicação da retroatividade benigna.

#### **Do pedido de compensação dos valores tributados pelo escritório de advocacia**

A Recorrente entende que, como houve requalificação do rendimento sujeitado à tributação pelo escritório de advocacia e pela SCP, deveria ser compensada a tributação que incidiu sobre os rendimentos com o que seria devido pela pessoa física.

A rigor, adoto entendimento de que pedidos de compensação possuem rito próprio e escapam à competência do contencioso – isso, quando a hipótese é de compensação com créditos detidos por terceiros, que possuem titularidade sobre eventual indébito que possa ser apurado em decorrência da reclassificação de rendimentos, que não é disponível à Recorrente.

Esse entendimento não destoa de posicionamentos que se extraem de julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende da ementa abaixo:

(...)

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.

(Acórdão nº 9202-011.427, Processo nº 11060.722991/2016-62, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, 2ª Turma, Sessão de 21/08/2024, Publicação em 14/10/2024, Rel. Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

Não obstante, em situações de requalificação de receita de pessoa física para pessoa jurídica, esta turma tem adotado entendimento de que seria possível o aproveitamento dos tributos que foi pago na pessoa jurídica, o que poderia levar à incorreta compreensão de que, neste caso, também estariam presentes os requisitos para que houvesse possibilidade de aproveitamento, ponto com relação ao qual usualmente ficaria vencido.

Por isso, é importante dar um passo adicional no raciocínio acerca da possibilidade de compensação dos tributos pagos, dado que a situação é ligeiramente diferente dos casos usuais que são submetidos à análise da turma.

Veja-se que, diferente de situações em que a receita é classificada por se entender tratar de uma obrigação personalíssima, a exemplo dos casos de direito de imagem, neste caso compreendeu-se que o dividendo distribuído deveria ser requalificado como remuneração, não tendo sido simplesmente tratada a receita da pessoa jurídica como física, mas sim compreendido que houve simulação pela interposição de uma pessoa que distribuiu dividendos, quando estava em verdade remunerando um prestador de serviços.

Nesta hipótese, não se está diante da simples requalificação do rendimento recebido de um cliente pelo escritório de advocacia à pessoa física do advogado, que levaria à aplicação do racional que até então tem se sagrado vencedor nesta turma, mas sim da desvirtuação do instrumento dividendo, que é isento de tributação, para acobertar a remuneração e, com isso, se esquivar do recolhimento de contribuições previdenciárias e imposto de renda pessoa física – este último ora em julgamento.

Por isso, dada a ausência de identidade entre a parcela que foi requalificada e a base de cálculo do tributo da pessoa jurídica comparado à da pessoa física, neste caso não há qualquer recolhimento de tributo sobre o dividendo, já que este é isento de tributação.

Feito este esclarecimento adicional, que extrapola o posicionamento que usualmente adoto nestes casos, entendo que a situação aqui é ainda mais específica e evidencia a ausência de identidade entre aquilo que foi ofertado pela SPC à tributação, qual seja a remuneração paga pelo cliente ao escritório, da remuneração paga pelo escritório ao prestador de serviço que auxiliou no desenvolvimento das atividades avançadas.

Disso, conclui-se que não há sequer identidade entre a tese de compensação dos tributos pagos nesta hipótese, de modo que seria inaplicável o entendimento que até então têm prevalecido nesta turma.

Ante o exposto, entendo por negar provimento a este capítulo recursal.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir o patamar da multa qualificada a 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**